Studi di diritto tributario
Collana diretta da Francesco Tesauro

CHIARA FONTANA

LA FISCALITÀ DELLE IMPRESE AGRICOLE

G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

Studi di diritto tributario

Collana diretta da Francesco Tesauro

45

CHIARA FONTANA

LA FISCALITÀ DELLE IMPRESE AGRICOLE

G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

© Copyright 2017 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO
VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX: 011-81.25.100
http://www.giappichelli.it

ISBN/EAN 978-88-921-0826-4

I volumi pubblicati nella presente collana a fare data dal 2012 sono oggetto di procedura di doppio referaggio cieco (double blind peer review), *secondo un procedimento standard concordato dai Direttori della collana con l'Editore, che ne conserva la relativa documentazione.*

Stampa: Stampatre s.r.l. - Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

Indice

pag

Capitolo I
Base di partenza scientifica e piano dell'opera

1. Premessa 1
2. Capacità contributiva, "reddito da cespite" e strumenti paracatastali di determinazione della ricchezza 12
3. Predeterminazioni della base imponibile, disposizioni di favore e principio di effettività nella legislazione agraria e nella giurisprudenza della Corte Costituzionale 21
4. Piano dell'opera e brevi considerazioni di sintesi 27

Capitolo II
L'imprenditore agricolo nella legislazione civile e tributaria: questioni definitorie

1. Inquadramento sistematico 37
2. La nozione comunitaria d'impresa agricola 46
3. Presupposti "oggettivi" e "soggettivi" della nozione civilistica di impresa agricola 57
   3.1. Le attività agricole "principali" 62
   3.2. Le attività agricole "per connessione": il concetto di prevalenza 66
   3.3. Le qualificazioni soggettive riferibili all'imprenditore esercente attività agricola 72
4. Nozioni civilistiche e ricadute fiscali: un equilibrio "in bilico" 79
   4.1. Riordino delle *tax expenditures* e rilancio del settore agricolo nella Legge di Stabilità 2016 83
      4.1.1. L'esenzione IRAP per i produttori agricoli e l'incremento delle deduzioni per i soggetti IRPEF "minori" 86
   4.2. *Addendum:* l'esenzione IRPEF per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali e le altre disposizioni incentivanti contenute nel Disegno di Legge di Bilancio 2017 92

pag

Capitolo III
L'impresa agricola nel sistema di imposizione reddituale e nell'IMU

Sezione I
La tassazione dei redditi prodotti dalle imprese agricole esercitate in forma individuale

1. Osservazioni preliminari 98
2. La tassazione degli imprenditori agricoli soggetti alla disciplina sui redditi fondiari 101
   2.1. La nozione di reddito fondiario e i relativi *sub*-sistemi 102
      2.1.1. Il presupposto dei redditi fondiari e i relativi criteri d'imputazione 111
3. Il reddito dominicale dei terreni 124
   3.1. La qualifica e l'imputazione 127
   3.2. La determinazione mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo catastali 131
   3.3. Le variazioni in aumento e in diminuzione 137
   3.4. Le perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali 144
4. Il reddito agrario come reddito dell'impresa agricola 148
   4.1. L'attività di acquacoltura 153
   4.2. Le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura 157
   4.3. Le attività di allevamento di animali esercitate con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno 164
   4.4. Le attività agricole per connessione 175
      4.4.1. L'inclusione delle attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti e di prodotti chimici derivanti prevalentemente da prodotti del fondo tra le attività agricole per connessione di cui all'art. 32, co. 2, lett. c), TUIR 181
      4.4.2. Le peculiari connotazioni assunte dal criterio della "prevalenza" in sede di riconduzione dell'attività agro-energetica nello statuto fiscale dell'attività agricola 186
   4.5. Le operazioni su valori patrimoniali: la tassazione della cessione di "quote latte", dei diritti di reimpianto dei vigneti e dei diritti agli aiuti 194
   4.6. L'imputazione del reddito agrario: i redditi dei terreni concessi in affitto o condotti in forma associata 200
   4.7. L'imputazione del reddito agrario prodotto dalla coltivazione di vegetali per conto di terzi 210
   4.8. La determinazione del reddito agrario 212

pag

4.8.1. Il regime fiscale delle plusvalenze generate dalle imprese agricole che svolgano attività comprese nei limiti di cui all'art. 32 TUIR: il principio di assorbimento 217
5. La determinazione del reddito d'impresa derivante dall'esercizio di attività agricole che eccedano i limiti delle potenzialità del terreno 223
5.1. I particolari criteri che presiedono la determinazione del reddito d'impresa derivante dall'esercizio dell'attività di allevamento di animali 225
5.1.1. Il registro di carico e scarico degli animali 228
5.2. I redditi d'impresa prodotti nell'esercizio di "altre attività agricole" 231
5.3. Il regime fiscale dell'attività agrituristica 234
6. Cenni in tema di redditi da fabbricati: i requisiti fiscali di "ruralità" degli immobili 239
7. La qualificazione mobiliare o immobiliare degli impianti fotovoltaici ed eolici: profili catastali e ricadute fiscali 249
8. Il principio di sostituzione IMU-IRPEF: le conseguenze della separazione tra reddito agrario e reddito dominicale introdotta dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23/2011 e l'esenzione successivamente disposta dalla L. n. 208/2015 260

Sezione II

La tassazione dei redditi prodotti dalle imprese agricole esercitate in forma associata

9. Inquadramento sistematico 274
10. La tassazione dei redditi prodotti nell'esercizio dell'attività agricola condotta dalle società semplici e dalle società di fatto ad esse equiparate 280
10.1. L'assoggettamento ad imposta delle plusvalenze realizzate in sede di trasformazione omogenea regressiva in società semplice 287
11. La tassazione dei redditi d'impresa derivanti dall'esercizio di attività agricole condotte da società in nome collettivo e in accomandita semplice 291
11.1. L'opzione per l'imposizione catastale dei redditi derivanti dalle attività agricole 294
11.2. La determinazione dei valori fiscali dell'attivo e del passivo delle società agricole che esercitano l'opzione per la tassazione catastale del reddito d'impresa 299
11.3. Il trattamento fiscale delle perdite maturate dalla società agricola prima di aver aderito al regime introdotto dall'art. 1, co. 1093 e 1094 della L. n. 296/2006 301
11.4. Cenni sul mantenimento del regime ordinario di distribuzione dei dividendi 305

pag

12. La disapplicazione "automatica" della disciplina fiscale sulle società "di comodo" agli enti che esercitino esclusivamente attività agricole nel rispetto delle condizioni di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004 306
    12.1. La disapplicazione "parziale" della disciplina sulle società di comodo ai soggetti operanti nel settore delle energie rinnovabili (in particolare fotovoltaiche) 310
13. Il regime fiscale delle tariffe incentivanti: il "Conto Energia" 314
14. Il regime fiscale dei Certificati "Verdi" e dei Certificati "Bianchi" in agricoltura 323
15. Il regime fiscale delle cooperative agricole tra innesti normativi e agevolazioni di settore 328

Capitolo IV
L'IVA in agricoltura

1. Introduzione 341
2. Il regime speciale per i produttori agricoli: ambito di applicazione soggettivo ed operazioni economiche rilevanti 348
    2.1. Il trattamento fiscale delle cessioni di terreni divenuti edificabili da parte dell'imprenditore agricolo tra incertezze normative e (talvolta insoddisfacenti) soluzioni giurisprudenziali 359
    2.2. La determinazione forfettaria dell'imposta 363
    2.3. Cenni sui limiti all'applicabilità della detrazione forfettaria 366
3. Il regime delle imprese agricole "miste" 367
4. Il regime di esonero 371
5. L'opzione per l'applicazione del regime ordinario 376
    5.1. Contributi comunitari e detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti 378
    5.2. La ridotta applicabilità del regime di *cash accounting* ai produttori agricoli 380
6. Il regime IVA delle attività agricole connesse 382
7. Il particolare regime IVA riservato alle attività agrituristiche 386
8. L'attività di produzione e cessione di energia elettrica rinnovabile da parte dei produttori agricoli nella disciplina dell'IVA 389
    8.1. L'estensione dell'ambito applicativo del *reverse charge* al settore agro-energetico 393
9. I conferimenti di prodotti agricoli alle cooperative 395
10. Il regime IVA degli acquisti intracomunitari 398
11. Le cessioni intracomunitarie e il calcolo dell'IVA teorica 402

Bibliografia 407

Capitolo I
Base di partenza scientifica e piano dell'opera

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Capacità contributiva, "reddito da cespite" e strumenti paracatastali di determinazione della ricchezza. – 3. Predeterminazioni della base imponibile, disposizioni di favore e principio di effettività nella legislazione agraria e nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. – 4. Piano dell'opera e brevi considerazioni di sintesi.

1. *Premessa*

Tra i principali obiettivi della L. 9 ottobre 1971, n. 825, recante la "*Delega per la riforma tributaria*", vi era quello di assoggettare tutti i contribuenti alla tassazione del c.d. reddito "effettivo" [1]; ovvero, assicurare a ciascun cittadino il diritto a essere tassato in base alla ricchezza da egli stesso realmente prodotta [2];

---

[1] In questi termini L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su base forfettarie*, Milano, 1999, p. 2. Per approfondimenti sulla riforma tributaria, nonché, sulle principali problematiche che la stessa si proponeva di affrontare si v. C. COSCIANI, *Annotazioni concrete sulla riforma tributaria*, in *Bancaria*, 1971; G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972; F. GALLO, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, p. 664; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, p. 323; N. D'AMATI, *Lineamenti di legislazione fiscale*, *ivi*, 1978; S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1995, I, p. 744; A. PEDONE, *I problemi di gestione di un'imposta personale progressiva sul reddito estesa ad un elevato numero di contribuenti*, in *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Milano, 1984: R. LUPI, *Il diritto tra discrezionalità e interpretazione*, Napoli, 2004.

[2] Sul principio di capacità contributiva, senza alcuna pretesa di esaustività, E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 123 ss.; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 21 ss.; ID., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1999, p. 2565; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 56.; G. MARONGIU, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giuri-*

e non in virtù di una "capacità" remota o meramente presunta [3]. Prova ne sia il disposto dell'art. 1, che chiamava, espressamente, il Governo ad emanare le disposizioni necessarie nel rispetto dei «principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività» [4].

Questa scelta garantista – certamente favorita dall'esigenza di arginare la *disorganica e confusa* proliferazione dei trattamenti tributari di favore [5] – ha comportato l'introduzione di importanti vincoli alla discrezionalità del legislatore ordinario, sia nella *definizione,* sia nella *dimostrazione* della fattispecie impositiva [6].

---

sprudenza della Corte Costituzionale dell'ultimo decennio, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 1773; S. FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000, p. 99 ss.; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, p. 80; F. GALLO, *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, p. 17 ss.; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; ID., I *principi costituzionali di giustizia tributaria tra teatro e agonia*, in *Riv. dir.trib.*, 2009, II, p. 722 ss.; L. CARPENTIERI , *Uguaglianza fiscale o supermercato*?, in *Dial. trib.*, 2009, p. 121 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010; F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l'ordinamento giuridico «in cammino» dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 427 ss.; F. MOSCHETTI-R. SCHIAVOLIN-L. TOSI-G. ZIZZO (a cura di), *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, p. 99; A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 21. In chiave "storica", giova rammentare come l'esigenza di commisurare il concorso dei cittadini alle spese pubbliche alla realtà economica ad essi riferibile fosse già stata avvertita sia dallo Statuto Albertino del 1848 che, richiamandosi alla Costituzione francese del 1814, imponeva ai regnicoli di contribuire, indistintamente, ai carichi dello Stato «nella proporzione dei loro averi»; sia dall'Assemblea Costituente. In argomento, *amplius*, P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, V, p. 1987.

[3] In termini analoghi G. FALSITTA, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Milano, 2014, p. 98, secondo cui: «il concetto di "capacità" implica che l'idoneità alla contribuzione di un soggetto non possa essere meramente supposta o remota, ma effettiva e attuale».

[4] In quest'ottica F. GALLO, voce *Riforma tributaria*, in *Enc. giur. it.*, IV App., Roma, 1981, in *www.treccani.it*, secondo cui, nell'assolvimento dei propri compiti, l'Esecutivo avrebbe dovuto avere, in particolare, di mira: a) di assicurare una più perequata distribuzione dell'onere tributario; b) di semplificare il sistema tributario in modo da consentire al contribuente di rendersi pienamente conto dell'entità e dell'incidenza del prelievo fiscale; e, al governo di utilizzare un sistema impositivo funzionale al perseguimento dei fini di politica economica; c) di raggiungere una maggiore efficienza dell'amministrazione finanziaria; d) di eliminare, progressivamente, gli ostacoli di ordine fiscale alla piena attuazione del disegno comunitario, con la corrispondente armonizzazione delle varie forme d'imposizione interna alle Direttive CE.

[5] Così aderendo alla tesi proposta da F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 259.

[6] I termini in corsivo sono mutuati da L. TOSI, *op. cit.*, pp. 3-4. Per una più attenta di-

Invero, sul piano sostanziale, lo ha obbligato a garantire che ogni prelievo tributario trovi la sua causa giustificativa in presupposti che siano indici *concretamente* rilevatori di ricchezza[7]; e, sul piano procedurale, lo ha indotto al perfezionamento di un sistema di accertamento volto a ricercare la *realtà* impositiva del contribuente esaminato[8].

---

samina del profilo in discorso si v. G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006.

[7] Cfr. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2016, p.33. In argomento si v., anche, E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 33 ss.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, *passim*; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, cit., p. 225. Più recentemente, G. DAGNINO, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Milano, 2012, p. 18, secondo cui, «la realizzazione del fatto economico assunto quale presupposto legale dell'obbligazione tributaria non può essere disgiunta dall'esistenza, presso il soggetto chiamato al pagamento del tributo, di mezzi monetari o di beni che siano facilmente convertibili in mezzi monetari». Ritengono, invece, che il principio sancito dall'art. 53, co. 1, Cost., costituisca null'altro che una proiezione del principio posto dall'art. 3 Cost., F. GALLO, *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, p. 17; A. FEDELE, *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 23. In argomento Cass., sentenza 11 settembre 2001, n. 11604, secondo cui il requisito della certezza, «derogatorio rispetto a quello di competenza», è «posto anche ad evidente tutela della capacità contributiva dell'obbligato d'imposta». Conforme Cass., sentenza 2 novembre 2001, n. 13582, secondo cui, «deve rilevarsi che per il principio generale stabilito dall'art. 75 (ora art. 109, N.d.A.) del D.P.R. n. 917/1986, le componenti positive che, come i ricavi, concorrono a formare il reddito d'impresa secondo il principio di "competenza" possono essere prese in considerazione ai fini della determinazione della base imponibile (solo) quando siano certe nella loro esistenza e determinabili in modo obiettivo: in caso contrario, infatti, verrebbe meno ogni corrispondenza tra il reddito sottoposto ad imposizione e quello realmente prodotto dal contribuente, in violazione di quanto stabilito dall'art. 53 della Costituzione». In termini simili, Cass., sentenza 7 maggio 2003, n. 6911, secondo cui, «in forza dell'art. 53 della Costituzione, (…) il carico fiscale deve essere ragguagliato alla "capacità contributiva", cioè alla effettiva ricchezza a disposizione del contribuente».

[8] Così L. TOSI, *op. cit.*, pp. 4-5. Sul principio di effettività in relazione alla capacità contributiva si v., anche, G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, p. 110; L. TOSI, *Il requisito dell'effettività*, in F. MOSCHETTI-G. LORENZON-R. SCHIAVOLIN-L. TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993. In argomento, anche, M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p. 21, secondo cui «la capacità contributiva, essendo "idoneità soggettiva" a contribuire alle spese pubbliche non può che legarsi secondo un nesso di rigorosa effettività con il soggetto». Sulle problematiche connesse all'utilizzo di coefficienti presuntivi in sede di accertamento, si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività, a A. DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario: principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994; R. LUPI, *Commento all'art. 12 del D.L. 2 marzo 1989 n. 69*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1990, p. 1110; ID., *Argomentazioni extra-*

La prospettiva accolta ha, inoltre, richiesto di circoscrivere la possibilità di imporre tributi che colpiscano valori *figurativi* a *fattispecie marginali,* le cui caratteristiche siano tali da precludere l'individuazione del dato economico reale [9]; o da suggerire il ricorso a modalità di tassazione forfettaria, in risposta a specifiche esigenze di semplificazione amministratuva [10].

Si pensi, ad esempio, al disposto dell'art. 9 della legge in esame, secondo cui: «(…) la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo» deve essere «regolata in base al criterio generale di limitare nella maggiore misura possibile le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione» [11]; nonché, all'art. 15, co. 6 della stessa, in

---

contabili e coefficienti predeterminati nell'accertamento dei contribuenti minori (dalla legge n. 154/1989 al disegno di legge n. 3005/1991), in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, p. 625; G. MARONGIU, *I coefficienti presuntivi*, in *il Fisco*, 2002, p. 6785; L. SALVINI, *Commento all'art. 11 della L. n. 154 del 1989*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1990, p. 1091; ID., *Vecchi e nuovi strumenti giuridici per il contrasto all'evasione*, in *L'evasione fiscale: una guerra ancora da vincere*, Atti del convegno tenutosi a Roma presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università LUISS-Guido Carli di Roma il 20 gennaio 2006, Roma, 2007, p. 41 ss.; P. RUSSO, *La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 9; E. FAZZINI, *Piccole e medie imprese e metodologie di accertamento*, in Atti del convegno tenutosi a Roma presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università LUISS-Guido Carli di Roma in data 20 gennaio 2006, Roma, 2007, p. 68; F. AMATUCCI (a cura di), *Accertamento sintetico e nuovo redditometro*, Torino, 2015.

[9] Cfr. A.F. BASCIU, *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1193, secondo cui, la possibilità che l'imposta venga commisurata in base ad un dato diverso dall'accertamento del reddito effettivo e, dunque, a un reddito medio calcolato forfettariamente sulla base dei soli indici che l'Amministrazione sia stata in grado di acquisire, deve considerarsi «eccezionale» e, pertanto, circoscritta «ai soli casi in relazione ai quali sia realmente impossibile accertare il reddito effettivo».

[10] Si pensi, ad esempio, delle detrazioni d'imposta accordate alle persone fisiche, il cui ammontare è normativamente prestabilito in misura fissa per il coniuge a carico e in misura unica per gli altri familiari del contribuente; e, soprattutto, ai redditi fondiari, determinati mediante tariffe d'estimo catastale e non analiticamente. Cfr. L. TOSI, *op. cit.*, p. 8. In argomento si v., anche, A. PARLATO, *Il catasto dei terreni. Profilo giuridico*, Palermo, 1967; A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982; N. D'AMATI, voce *Redditi fondiari*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1992; M. INTERDONATO, *I redditi fondiari*, in AA.VV., *L'Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in F. TESAURO (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, p. 171; C. BUCCICO, *Il catasto. Profili procedimentali e processuali*, Napoli, 2008, p. 140 ss.; F. PICCIAREDDA, voce *Redditi fondiari*, in *Treccani.it*, 2016.

[11] Sul punto L. FERLAZZO NATOLI-G. INGRAO, *La fattispecie giuridica tributaria: elementi oggettivi*, in L. FERLAZZO NATOLI, *Diritto Tributario*, Milano, 2010, p. 92, secondo cui, la prospettiva accolta necessita di sottoporre a rigide limitazioni i regimi fiscali di favore «perché lesivi dei principi di solidarietà economica, di uguaglianza tributaria e di capacità contributiva». In termini simili F. FICHERA, *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax*

cui si formalizza la preferenza per la sostituzione dei trattamenti preferenziali, proponendone l'avvicendamento con «la concessione di contributi, anche sotto forma di buoni d'imposta» [12].

Sebbene la validità della richiamata opzione non sia mai stata posta, espressamente, in discussione – quanto meno a livello normativo [13] – negli ultimi decenni, le pressioni esercitate da alcune associazioni di categoria in favore dell'adozione di forme di tassazione semplificata e/o agevolata [14]; e le esi-

---

expenditures e politica tributaria: il caso italiano, in *Rass. trib.*, 2012, IV, p. 969; ID., *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 258, secondo cui, alla base della richiamata previsione normativa «vi era (…) un giudizio severamente critico nei confronti del proliferare disorganico e confuso dei trattamenti tributari di favore». Tali profili sono oggetto di più ampia disamina da parte di M. AULENTA, *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in A.F. URICCHIO-M. AULENTA-G. SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015, p. 33 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. trib.*, 2002, II, p. 426; M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, p. 81 ss.; S. LA ROSA, voce *Esenzioni*, in *Enc. dir.*, vol. XV, Milano, 1966, p. 567.

[12] In quest'ottica F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 259, secondo cui, alla base della scelta normativa contenuta nella legge delega vi era «un giudizio severamente critico nei confronti del proliferare disorganico e confuso di trattamenti tributari di favore». In termini simili M. AULENTA, *op. cit.*, p. 47, il quale evidenzia come, venti anni dopo, la L. 29 dicembre 1990, n. 408 abbia poi approvato una delega al Governo per la revisione delle agevolazioni tributarie. Anche quest'ultima non ha, tuttavia, avuto, concretamente, seguito e, invero, ancora nel DEF 2011, si programmava di inserire nell'ambito della riforma fiscale una «drastica riduzione dello sterminato numero di regimi di favore fiscale, di esenzione, di erosione della base imponibile, che sono attualmente in essere (circa 400). regimi che si sono caoticamente accumulati negli ultimi quattro decenni». Un generalizzato obiettivo di rimodulazione delle spese fiscali può, inoltre, riferirsi al D.L. 23 giugno 2014, n. 66, conv. con modif. nella L. 23 giugno 2014, n. 95 che riconduceva, ad esempio, a tassazione i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina, fino alla data di vigenza del decreto, esenti dall'IMU e, per gli imprenditori agricoli, modificava le modalità di determinazione del reddito imponibile derivante dalla produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili, attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività del 25% dell'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini IVA.

[13] In argomento giova, nondimeno, precisare come l'articolo in discorso prevedesse l'emanazione di provvedimenti organici sugli incentivi che non sono, però, mai stati emanati. Invero, l'unico decreto introdotto fu il n. 601/1973, cui la stessa relazione ministeriale di accompagnamento riconosceva portata temporanea, attribuendogli lo scopo di evitare che si determinasse un vuoto normativo in vista dell'emanazione di una legge organica sugli incentivi.

[14] In argomento M. REDI, *Appunti in tema di imposizione su basi forfettarie e onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, III, p. 10348 ss., secondo cui, la necessità di privilegiare le risultanze contabili a scapito delle argomentazioni empiriche avanzate dagli uffici, avvalorata dalla riforma tributaria degli anni settanta, alla fine, non ha dato buoni risultati visto che, «con il passare degli anni, si è posto in modo sempre più pressante il problema della determinazione del reddito dei soggetti non sottoposti a particolari vincoli contabi-

genze di gettito determinate dalla crescita esponenziale della spesa pubblica ne hanno, nondimeno, assecondato un sostanziale ridimensionamento, a beneficio di soluzioni giuridiche che – nell'ottica di supportare interessi ritenuti particolarmente meritevoli di tutela – tendono a *predeterminare autoritativamente* un elemento essenziale dell'imposizione, fissandone l'importo in una misura forfettaria «destinata a essere recepita nella definizione della fattispecie, ovvero ai fini del suo accertamento, anche a scapito della tassazione su basi effettive» [15].

È questo il caso del regime riservato ai contribuenti minimi in virtù della delega fiscale contenuta nell'art. 11, co. 1 della L. 11 marzo 2014, n. 23 [16] e, prima ancora, di quello destinato delle associazioni sportive dilettantistiche, di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 389 [17].

In ottica analoga si può, inoltre, citare la più recente evoluzione normativa

---

li», per i quali è certamente più facile occultare ricavi di quanto non sia per l'impresa di grandi dimensioni.

[15] Cfr. L. TOSI, *op. cit.*, p. 11. Sui legami intercorrenti tra crisi economica e prelievo fiscale F. GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, II, p. 287, secondo cui, la necessità di contrastare gli effetti della crisi ha, peraltro, indotto i Legislatori statali a un progressivo abbandono dei piani di deregolamentazione e detassazione sottoscritti nell'Agenda di Lisbona e, per questa via, al sostanziale indebolimento dei c.d. capisaldi del neoliberismo di matrice americana, costituiti dalla dominanza del mercato, dalla tendenza a un'estesa privatizzazione; e da una forte riduzione della pressione tributaria.

[16] L'articolo in esame prevedeva l'introduzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, «nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta». Il regime in esame è stato poi modificato dall'art. 1, co. da 54 a 89 della L. 23 dicembre 2014, n. 190, che ha disciplinato il nuovo regime forfetario, destinato agli operatori economici di ridotte dimensioni. Anche quest'ultimo è stato, infine, modificato dall'art. 1, co. 111-113 della L. n. 208/2015, emanato allo scopo di razionalizzare la tassazione delle attività produttive di ridotte dimensioni – sia per i soggetti in attività che per coloro che intraprendono una nuova impresa, arte o professione – e superare, progressivamente, le criticità e le sovrapposizioni generate dalla coesistenza di più regimi di favore destinati a soggetti con caratteristiche simili. La disciplina introdotta è stata oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 4 aprile 2016, n. 10/E. In dottrina si v. M. TREVISANI, *Maggiori possibilità di accesso al regime forfettario dopo le precisazioni dell'Agenzia*, in *Corr. trib.*, 2016, XXI, p. 1605; M. BARGAGLI , *Il nuovo regime dei minimi*, in *PMI*, 2015, IV, p. 5.

[17] In argomento, *amplius*, L.R. CORRADO-R. LUPI, *Associazioni sportive tra ricchezza non registrata ed evasione interpretativa*, in *Dial. trib.*, 2012, I, p. 83; R. BRAGA, *Le agevolazioni fiscali per le associazioni e le società sportive dilettantistiche*, in *Prat. fisc. prof.*, 2008, II, p. 41; G. INGRAO, *La determinazione del reddito imponibile delle società sportive, delle associazioni sportive dilettantistiche e delle Onlus sportive*, in *Rass. trib.*, 2001, VI, p. 1530.

in materia di accertamento tributario e, particolarmente, il disposto del co. 3 dell'art. 62-*sexies* del D.L. n. 331/1993, secondo cui, gli accertamenti analitico-induttivi di cui all'art. 39, co. 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973 (relativamente al reddito d'impresa e al reddito di lavoro autonomo) ed all'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972 (relativamente all'IVA), «possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62-*bis* del presente decreto» [18].

Proprio il proliferare di questo genere di disposizioni e i rilevanti dubbi di legittimità – quanto di opportunità – ad esse accompagnatisi in ambito dottrinale [19] possono porsi all'origine dell'attenzione riservata da chi scrive al tema delle *predeterminazioni normative* [20] e, più specificamente, ai criteri forfettari di determinazione dell'imponibile che connotano la disciplina fiscale delle attività agricole [21].

---

[18] Cfr. G. CORASANITI, *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, p. 10013, secondo cui, tali strumenti, pur, ufficialmente, giustificati dall'esigenza di contrastare efficacemente l'evasione fiscale, comportano, di fatto, «una determinazione del reddito imponibile sulla base di dati di «normalità economica» riferibili alla «massa» e non già al singolo contribuente», che finisce, evidentemente, «per porsi in contrasto con un sistema impositivo costituzionalmente orientato a tassare non già la "massa", bensì la "persona", *id est* la sua personale e specifica attitudine a contribuire al riparto delle spese pubbliche sulla base di reali ed effettive manifestazioni di capacità contributiva esplicitate da un reddito imponibile da determinarsi sulla base delle risultanze contabili». In prospettiva analoga M. BEGHIN, *Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1973 ss.; L. TOSI, *Gli studi di settore come predeterminazioni normative inidonee a fungere da indice di riparto rispettoso del principio di capacità contributiva*, in *Atti della giornata di Studi in Onore di Gaspare Falsitta*, Milano, 2012, *passim.* In argomento, *amplius*, G. TINELLI, *Accertamento sintetico e tutela del contribuente*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Accertamento sintetico e nuovo redditometro*, Torino, 2015, p. 3 ss.

[19] Sul punto, già F. MOSCHETTI, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in C. PREZIOSI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, in Atti del convegno di studi tenuto presso l'Università di Salerno il 20 e 21 maggio 1994, Roma, 1995, p. 121 ss.; ID., *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di illegittimità costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 57.

[20] In argomento, oltre a L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, cit., *passim*; si v. E. PACE, *Forme di normalizzazione della base imponibile nella disciplina delle imposte dirette*, in M. LECCISOTTI (a cura di), *Per un'imposta sul reddito normale*, Atti del Convegno tenutosi a Roma, il 3-4 ottobre 1989, Bologna, 1990, p. 254; A. GIOVANNINI, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992, p. 143.

[21] Rimandando per più ampi riferimenti bibliografici ai capitoli successivi, in argo-

Invero, sul piano pratico, il maggior favore con cui il legislatore domestico ha sempre affermato di voler guardare al settore primario, – in virtù dell'asserita "marginalità" allo stesso riferibile [22] – si è tradotto in un sistema normativo farraginoso e, per molti versi, complesso, nel cui ambito il dato economico reale, normalmente posto alla base del prelievo, è stato, di volta in volta, sostituito da un valore "medio" (*rectius:* da una ricchezza "figurativa") che, non solo, prescinde, ma, frequentemente, si discosta da quello effettivamente riferibile al soggetto passivo del tributo [23].

In termini generali, si può ricordare, anzitutto, come, ai fini delle imposte dirette, il reddito rinveniente dall'attività agricola debba essere determinato – non analiticamente ma – mediante l'applicazione di tariffe d'estimo **s**tabilite per ciascuna qualità e classe, secondo le norme della legge catastale [24].

---

mento basti, per ora, segnalare P. MASI, *Impresa agricola e legislazione fiscale*, in *Dizionari del dir. priv.*, diretti da N. Irti, IV, *Diritto agrario*, a cura di A. Carrozza, Milano, 1983; M. TRIMELONI, *L'impresa nell'agricoltura*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 151 ss.; F. PICCIAREDDA, *Impresa agricola nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, VII, Torino, 1992, p. 133 ss.; ID., *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004; P. BORIA, voce *Agricoltura e zootecnia*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1993; S. MULEO, *Impresa agraria e imposizione reddituale*, Milano, 2005; S. MULEO-D. STEVENATO-R. LUPI, *Capacità economica agricola e forma societaria tra criteri catastali ed effettivi*, in *Dial. trib.*, 2008, p. 41 ss.

[22] In argomento, *amplius*, M. INGROSSO, *Agevolazioni per il ricambio generazionale in agricoltura*, in M. INGROSSO-S. FIORENTINO, *I tributi nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istituti tributari tra Giudice nazionale e Giudice comunitario*, Napoli, 2015, p. 131, secondo cui «quest'atteggiamento benevolo non deve fare specie perché si colloca nella cornice di una "tutela" in più che la nostra Costituzione (all'art. 44) accorda a questo settore e che è giustificata dall'interesse pubblico a garantire un'attività imprenditoriale valida e competitiva, anche in vista della protezione del diritto dei lavoratori». Per lo stesso Autore, giova, peraltro, rammentare come «l'agricoltura e l'intensificazione dell'efficienza produttiva delle aziende» occupino, tutt'ora, «un posto importante nella vita comunitaria».

[23] Su tale profilo si sofferma A. GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 38, che pone, particolarmente, in luce come la Corte Costituzionale abbia ritenuto di poter giustificare il metodo catastale sull'assunto che lo stesso prenda in considerazione non una ricchezza "fittizia"ma una ricchezza "figurativa".

[24] In argomento A. PARLATO, *Introduzione generale sull'accertamento e teoria dei metodi*, in A.F. URICCHIO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Torino, 2014, p. 20, secondo cui, le risultanze catastali, «provocando l'ammissione oggettivamente qualificata di una realtà giuridica prima non esistente», danno luogo ad un «risultato», una «certezza che non si contrappone ad incertezza ma ad inesistenza, a non rilevazione. Infatti, per la determinazione del reddito dominicale e del reddito agrario valgono esclusivamente le risultanze del catasto dei terreni. Esse hanno, pertanto, un effetto qualificatorio puro, che consiste nella creazione di modi di essere della realtà giuridica, entro la quale i soggetti agiscono: con locuzione breve, di situazioni giuridiche oggettive».

Infatti, oggetto dell'imposizione fondiaria non è il prodotto economico effettivo dell'attività agricola ma «una ricchezza *categorizzata* e *standardizzata*», ovvero «un adattamento normativo di reddito e il risultato dell'estimo catastale, che l'amministrazione imputa, una volta per tutte e fino a nuove stime, al soggetto che risulta avere un diritto proprietario sull'immobile» [25].

Similmente, per i soggetti che esercitano attività di allevamento di animali oltre il limite delle potenzialità del terreno, il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al "valore medio" del reddito agrario riferibile a ciascun animale allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi.

Da ultimo, le attività agricole "per connessione" dirette alla fornitura di servizi determinano i propri redditi applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti nello svolgimento di tali attività, un coefficiente di redditività del 25% [26].

---

[25] Cfr. M. INGROSSO, *Il classamento degli immobili e la perequazione tributaria*, in *Dir. e proc. trib.*, 2015, III, p. 458 ss., che pone, anche, in luce come l'opzione legislativa sottesa al sistema catastale comporti, di fatto, la preordinata rinuncia «ad individuare *l'effettiva ricchezza* prodotta dal singolo immobile e concretamente conseguita dal possessore», limitandosi il catasto «a fissare, come oggetto dell'imposizione o di altri obblighi tributari la *produttività medio-ordinaria* di cui l'immobile medesimo, mediante atti di estimo, è stato giudicato astrattamente e potenzialmente capace». Per lo stesso Autore «questa *produttività normativa* ha le caratteristiche essenzialmente di una rendita, rappresentando la *remunerazione* di un capitale (immobiliare) stabilmente investito e non il *guadagno* ricavato dal titolare di diritti proprietari per le sue particolari capacità, giacché non ha riguardo alla *persona* o alla *capacità contributiva* di questa».

[26] Il novero delle attività produttive di reddito agrario è stato, peraltro, dapprima, ampliato dall'art. 1, co. 423 della L. 23 dicembre 2005, n. 266, per ricomprendere la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché, di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli; e, poi, nuovamente, ristretto dal D.L. 24 aprile 2014, n. 66 e dal D.L. 31 dicembre 2014, n. 192, secondo cui, il reddito imponibile delle attività agricole per connessione deve, comunque, essere determinato applicando il coefficiente di redditività del 25% all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione IVA. Gli stessi profili sono stati, infine, più recentemente, al centro della L. 18 agosto 2015, n. 141, che, nell'ottica di promuovere la multifunzionalità delle imprese agricole, ha incluso tra le attività agricole "per connessione" le attività cc.dd. di "agricoltura sociale". Si tratta, secondo quanto chiarito dall'art. 2 della legge: a) delle attività dirette all'inserimento socio-lavorativo di lavoratori con disabilità e di lavoratori svantaggiati, di persone svantaggiate e di minori in età lavorativa inseriti in progetti di riabilitazione e sostegno sociale; b) delle prestazioni e attività sociali e di servizio per le

Questo regime fiscale, già fortemente improntato a una logica di favore, si è, peraltro, arricchito di ulteriori agevolazioni con riferimento al prossimo triennio.

La Legge di Bilancio 2017, all'art. 1, co. 44, prevede, invero, che, per gli anni d'imposta 2017, 2018 e 2019, non concorreranno alla formazione della base imponibile dell'IRPEF e delle relative addizionali i redditi dominicali e i redditi agrari dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (come individuati dall'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004) [27].

Lo stesso "favore" traspare dalla normativa nazionale in materia di imposte indirette. Anche in quest'ambito il legislatore ha, infatti, ritenuto di dover priviegiare l'adozione di criteri di determinazione forfettaria, assumendone la maggiore rispondenza alle peculiarità e alle esigenze di sviluppo del settore che ci occupa.

Più esattamente, in ambito IVA, l'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972 reca un regime speciale per i produttori agricoli, in funzione del quale, per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della Tabella A) allegata al richiamato Decreto, la detrazione dall'imposta dovuta dal soggetto passivo sulle operazioni effettuate e dell'imposta assolta o addebitata dal medesimo soggetto sugli acquisti da lui effettuati nell'esercizio di impresa, arte o professione, è calcolata in maniera forfettaria, in misura pari all'importo risultante dall'applicazione all'ammontare imponibile delle operazioni stesse delle percentuali di compensazione stabilite per gruppi di prodotti con apposito Decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole [28].

---

comunità locali mediante l'utilizzazione delle risorse materiali e immateriali dell'agricoltura per promuovere, accompagnare e realizzare azioni volte allo sviluppo di abilità e di capacità, di inclusione sociale e lavorativa, di ricreazione e di servizi utili per la vita quotidiana; c) delle prestazioni e servizi che affiancano e supportano le terapie mediche, psicologiche e riabilitative finalizzate a migliorare le condizioni di salute e le funzioni sociali, emotive e cognitive dei soggetti interessati anche attraverso l'ausilio di animali allevati e la coltivazione delle piante; d) dei progetti finalizzati all'educazione ambientale e alimentare, alla salvaguardia della biodiversità nonché, alla diffusione della conoscenza del territorio attraverso l'organizzazione di fattorie sociali e didattiche riconosciute a livello regionale, quali iniziative di accoglienza e soggiorno di bambini in età prescolare e di persone in difficoltà sociale, fisica e psichica.

[27] La stessa legge prevede: a) l'esonero contributivo per i coltivatori diretti e per gli imprenditori agricoli professionali con età inferiore a quaranta anni, che si iscrivano alla gestione previdenziale INPS tra il 1° gennaio 2017 e il 31 dicembre 2017. (Tale esonero sarà totale per i primi tre anni e poi scenderà al 66% e al 50% rispettivamente per il quarto e il quinto anno); b) l'estensione agli imprenditori agricoli della possibilità di usufruire del super ammortamento sull'acquisto di beni strumentali per l'innovazione e lo sviluppo previsto dal piano *Industria 4.0*; e c) la compensazione IVA sulle carni bovine e suine.

[28] Cfr. D.M. 12 maggio 1992, D.M. 30 dicembre 1997 e D.M. 23 dicembre 2005.

I produttori agricoli che nell'anno solare precedente abbiano realizzato o – in caso di inizio di attività – prevedano di realizzare, un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al co. 1 del richiamato art. 34, sono, infine, esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, ferma restando la necessità di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali.

Ancora, in materia di IRAP, la L. 28 dicembre 2015, n. 208 ha esonerato dal pagamento «i soggetti che esercitano un'attività agricola ai sensi dell'articolo 32 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i soggetti di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 227, nonché, le cooperative e i consorzi di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601»[29].

La stessa legge ha, inoltre, disposto l'esenzione IMU: a) per i terreni ricadenti nelle aree montane e di collina, secondo i criteri dettati dalla Circolare ministeriale 14 giugno 1993, n. 9[30]; b) per i terreni posseduti da coltivatori diretti del fondo e Imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola, indipendentemente dall'ubicazione del terreno; c) per i terreni destinati immutabilmente all'agricoltura, alla silvicoltura e all'allevamento di animali, con proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile indipendentemente dalla qualifica professionale del proprietario e dal fatto che il terreno sia o meno effettivamente coltivato per usi agricoli o destinato a pascolo; d) per i terreni ubicati nelle isole minori.

È, dunque, di queste vicende che – pur senza alcuna pretesa di esaustività –

---

[29] Ai nostri fini particolare rilievo assume la considerazione che ad essere interessati dall'esenzione siano tutti coloro che operano in agricoltura e, più in particolare, coloro che esercitano un'attività agricola, ai sensi dell'art. 32 TUIR. A venire in rilievo sono, invero, non solo, i soggetti che per natura dichiarano un reddito agrario (ditte individuali, società semplici e enti non commerciali), ma, anche, quelli che, pur svolgendo un'attività agricola, producono un reddito di impresa in quanto costituite sotto forma di società di persone o di capitali. In precedenza, i produttori agricoli e le società agricole titolari di reddito agrario, con volume d'affari superiore a 7.000 annui ed assoggettati all'imposta, erano destinatari (salva opzione contraria) della specifica disciplina di determinazione del valore della produzione netta di cui all'art. 9 del D.Lgs. n. 446/1997. Tale disposto normativo prevede che la base imponibile dell'imposta sia determinata dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione, in deroga alla regola generale sancita dall'art. 5 dello stesso decreto, secondo cui, quest'ultima è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione.

[30] Tale Circolare conteneva l'elenco completo dei Comuni ricadenti in aree montane o di collina che godevano dell'esenzione dall'ICI, ai sensi dell'art. 7, lett. h) del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

si tratterà nelle pagine seguenti, anteponendo all'esame analitico della disciplina fiscale dell'attività agricola una breve introduzione "metodologica", in cui si darà conto della natura giuridica, della fisionomia e delle problematicità applicative degli "strumenti" utilizzati dal legislatore domestico per favorire lo sviluppo di un settore la cui "marginalità" [31] sembra essere messa, prepotentemente, in discussione, sia dalla crescita della dimensione media e del numero degli addetti delle imprese coinvolte; sia dalla "multifunzionalità" alle stesse riferibile, ossia, dalla capacità che queste ultime presentano di produrre beni e servizi, i cui benefici (*rectius*: effetti economici), fuoriescono dalla sfera soggettiva dell'imprenditore per ricadere sull'intera collettività in cui questi operi [32].

2. *Capacità contributiva, "reddito da cespite" e strumenti paracatastali di determinazione della ricchezza*

Il potere impositivo, su cui si fonda l'intero sistema tributario nazionale, incontra un importante limite nella necessità di subordinare il prelievo tributario all'esistenza di un presupposto economicamente rilevante; ovvero a un indice di forza e capacità economica che manifesti in capo al soggetto passivo la possibilità di sostenere un determinato esborso [33].

Invero, l'art. 53, co. 1, Cost. dispone che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva» [34].

---

[31] Nelle pagine che seguono si avrà modo di verificare come le innumerevoli disposizioni di favore emanate allo scopo di sostenere il settore agricolo – e, particolarmente, quelle di natura fiscale – siano poi state sempre giustificate dalla prassi, dalla giurisprudenza e dalla dottrina proprio in virtù della "marginalità" allo stesso riferibile.

[32] Non vi è, infatti, chi non veda come l'attività agricola sia, oggi, in grado, non solo, di offrire cibo e fibre ma, anche, di modificare il paesaggio; di provvedere alla gestione sostenibile dell'ambiente attraverso la conservazione del territorio; nonché, di assicurare la gestione sostenibile delle risorse naturali, la preservazione delle biodiversità e il mantenimento della vitalità socio-economica delle aree rurali. In termini analoghi L. CASINI-G. SCOZZAFAVA, *La multifunzionalità dell'agricoltura nelle zone montane marginali*, Firenze, 2013, p. 11. In argomento si v., anche, G. FABIANI, *L'agricoltura italiana dalla marginalità alla globalizzazione*, in S. PONS-A. ROCCUCCI-F. ROMERO (a cura di), *L'Italia contemporanea dagli anni Ottanta a oggi*, Roma, 2014; P.P. D'ATTORRE-A. DE BERNARDI (a cura di), *Studi sull'agricoltura italiana. Società rurale e modernizzazione*, Milano, 1993.

[33] Cfr. D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Milano, 2014, p. 32.

[34] La genesi e il contenuto dell'articolo sono stati puntualmente ricostruiti da F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, IV, p. 771; ID.,

Sebbene tale articolo manchi, volutamente, di fomalizzare una nozione compiuta di "capacità contributiva", nella giurisprudenza costituzionale, quanto nella dottrina prevalente, è andato, progressivamente, consolidandosi il convincimento che lo stesso costitusca «una (…) pietra angolare dell'ordinamento tributario, contenendo l'enunciazione dei due valori di fondo intorno ai quali si svolge e si sviluppa la dialettica normativa fiscale»[35].

Ciò in quanto esso, da un lato, vincola il legislatore ordinario a riportare il presupposto oggettivo dei tributi alla concreta idoneità dei singoli[36]; e, dall'altro, richiede a questi ultimi di contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria attitudine personale[37].

Le ragioni del fisco, Bologna, 2007, pp. 97-98; P. BORIA , *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, p. 85; F. FORTE, *Causa del potere finanziario e capacità contributiva*, in *Corr. trib*., 2007, XXIV, p. 1939; F. AMATUCCI, *Principi costituzionali in materia tributaria*, in *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, diretta da F. Visentini, Milano, 2003; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 258; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 13; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 106 ss.; G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 93.

[35] P. BORIA, *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, V, p. 1087. Conforme Cass., sez. un., sentenza 23 dicembre 2008, n. 30055, secondo cui: «i principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi». Tendono, invece, a sminuire il ruolo assunto dalla nozione di capacità contributiva, negando, particolarmente, l'esistenza di una soglia massima d'imposizione, alcuni Autori che argomentano, addirittura, la possibilità di pervenire alla pratica ablazione dell'intera ricchezza oggetto di tassazione, ove ciò risponda alle esigenze pubblicistiche su cui si fonda l'esercizio della potestà tributaria. Cfr. S. DORIGO, *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 41 ss., il quale, in quest'ottica, cita F. GALLO, *Proprietà e imposizione fiscale*, in *www.cortecostituzionale.it/informazione/file/Gallo_8.10.2009.pdf*.

[36] Per A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 75, la necessità di individuare nella capacità contributiva la regola di distribuzione degli oneri tributari fa sì che tale valore si ponga «quale misura dell'intervento normativo e, dunque, come criterio difensivo e protettivo della sfera individuale rispetto al prelievo».

[37] Cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., p. 23; ID., *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 10015, secondo cui: «La capacità contributiva, (…), non coincide necessariamente e soltanto con la forza che un fatto porta dentro di sé o, meglio, che convenzionalmente gli viene attribuita come suo elemento intrinseco, secondo un rapporto «interno» tra questo e soggetto passivo. Il fatto può derivare la sua forza anche da elementi estrinseci, che lo qualificano e quantificano dal di fuori. Que-

Anche nella seconda accezione vengono, peraltro, in rilievo aspetti apparentemente antitetici, visto che al dovere di partecipare alle spese dello Stato posto in capo ad ogni cittadino si accompagna (*rectius:* dovrebbe accompagnarsi) la garanzia di essere sottoposto a un carico tributario commisurato alla propria condizione individuale, senza che su tale commisurazione possano incidere ricchezze da altri prodotte [38].

Di qui, una duplice conseguenza rappresentata, da un lato, dalla necessità di non considerare tutti gli elementi espressivi di capacità economica come manifestazioni di capacità contributiva e, dall'altro, dall'esigenza di subordinare il perseguimento dell'interesse fiscale dello Stato alla garanzia che ciascun cittadino sia tassato secondo parametri idonei ad esprimere una ricchezza *specifica ed effettiva* [39].

---

sto accade, (…), quando un fatto (privato) produce conseguenze esterne, si ribalta, cioè, sulla collettività in termini di costi pubblici o di benefici: sono questi, allora, a diventare il suo abito economico».

[38] Corte cost., sentenza 15 luglio 1976, n. 176. In dottrina cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, p. 45. In ottica analoga L. CARPENTIERI, *op. cit.*, p. 121, secondo cui: «La situazione economica di un soggetto oggi non dipende più solo dai beni proprietari, dall'avere qualcosa che si può vendere, ma anche dall'avere, o dal disporre, di qualcosa che non si può né vendere né comprare e che, proprio per questo, paradossalmente «vale» e «costa»; la rete di relazioni parentali, sociali e amicali è in grado di influire sulla capacità economica di un soggetto quanto e più del possesso di un reddito o di un patrimonio, ma sembrerebbe corretto ritenere che essa non possa costituire un diretto oggetto di tassazione, ma possa casomai determinare una diversa tassazione di altre forme di capacità economica da lui comunque possedute. A parità di reddito o patrimonio, o altro indice di capacità contributiva, lo *status* familiare può giustificare diversificazioni di tassazione». In dottrina si v. anche, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, cit., p. 45; A. GIOVANNINI, *Il diritto Tributario per principi*, cit., p. 24. In termini simili P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 1096, secondo cui «dovrebbe risultare chiaro (…), come la disposizione del 1° comma dell'art. 53 Cost., contenga una norma "bisemantica", destinata, cioè, ad indicare un interesse della comunità alla configurazione efficace ed efficiente del sistema tributario, ai fini della ottimizzazione del gettito fiscale, ed un interesse garantistico in funzione difensiva della sfera individuale. Invero, questa attitudine alla ricostruzione duale della norma costituzionale sta ad indicare non tanto la portata bivalente del principio di capacità contributiva (come sembra avvertire parte della dottrina), quanto, piuttosto, la coesistenza di una dualità assiologica in una stessa regola costituzionale».

[39] Cfr. A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, cit. Sull'interesse fiscale si v. E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006; P. BORIA, *Capacità contributiva*, in *Comm. Cost.*, I, a cura di R. Bifulco, Celotto e M. Olivetti, *sub* art. 53, Torino, 2006, p. 1055; ID., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002. La necessità di tassare una ricchezza effettiva e non fittizia è stata ribadita, anche, dalla Corte Costituzionale, ad esempio, nella sentenza 28 luglio 1976, n. 200.

Tralasciando, per evidenti ragioni di sintesi, la disamina di tutti i profili che connotano il principio che ci occupa, ai nostri fini vale, da subito, soffermarsi sul collegamento che deve, *necessariamente,* sussistere tra *titolarità* della *capacità contributiva* e *soggezione al prelievo*[40].

Ebbene, in un primo momento, la capacità contributiva è stata intesa quale mera specificazione del principio di ragionevolezza[41]; e, in quanto tale, paragonata a una sorta di "scatola vuota" passibile di essere riempita di qualsiasi contenuto[42].

---

[40] In questi termini S. FIORENTINO, *op. ult. cit*., p. 100, che, pur aderendo esplicitamente, alla teoria dichiarativa, ritiene di dover, parimenti, sottolineare l'esistenza di una stretta correlazione tra capacità contributiva e soggettività passiva tributaria. Per approfondimenti sul tema si v., anche, R. SCHIAVOLIN, *Capacità contributiva. Il collegamento soggettivo*, in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, vol. I, Padova, 1993, p. 273. *Contra* A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione quantitativa e limite qualitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1131 ss., secondo cui, il principio scolpito dall'art. 53 Cost. non crea e non impone «l'esistenza di un legame a fil doppio col diritto di proprietà, inteso come elemento "costitutivo" della persona e della sua attitudine alla contribuzione». In ambito giurisprudenziale, giova segnalare la sentenza 5 giugno 2013, n. 116, con cui la Corte Costituzionale ha ribadito come la Costituzione non imponga «affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)». Per la stessa Corte, il controllo giurisdizionale «in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.», non può, dunque, che essere ricondotto ad un «giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione». Conforme la sentenza 19 maggio 2014, nel cui ambito la stessa Corte ha affermato che: «in materia tributaria, l'art. 53 Cost. è espressione particolare del principio di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. Se la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria, [essa esige comunque] un indefettibile raccordo con la capacità contributiva [...]. Il controllo della Corte in ordine alla lesione deiprincipi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., non può, quindi, che essere ricondotto ad un giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria (sentenza 111 del 1997; in senso conforme, sentenza n. 116 del 2013 e n. 341 del 2000)».

[41] In argomento, per tutti, G. INGROSSO, *I tributi nella nuova Costituzione italiana*, in *Arch. fin.*, 1950, I, p. 158.; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 74 .

[42] Invero, nei lavori preparatori dell'Assemblea costituente, la capacità contributiva

Quest'orientamento "svalutativo" – peraltro avvalorato dalla Corte di Cassazione che, nel ribadire il carattere programmatico dell'art. 53 Cost., ne aveva negato l'efficacia diretta [43] – è stato, però, soppiantato, dapprima dalla giurisprudenza "creativa" della Corte Costituzionale che, attribuendo portata precettiva alle disposizioni di cui al primo comma dell'articolo ha, «alternativamente, mostrato il fondamento della capacità contributiva nell'esplicitazione di un criterio distributivo dei carichi fiscali riconducibile alla "forza economica", ovvero alla correlazione con la prestazione di servizi pubblici, ovvero ancora alla conservazione delle fonti produttive di ricchezza» [44]; e, poi, dalle tesi "ricostruttive" dalla stessa proposte nell'ottica di riportare la dimensione costituzionale della richiamata nozione al principio di eguaglianza espresso dall'art. 3 Cost. [45].

---

era stata considerata alla stregua di un concetto sostanzialmente "para-giuridico", più rilevante sotto il profilo economico che da quello giuridico. In dottrina, *ex multis*, D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, p. 149; e P. BORIA , *op. ult. cit.*, p. 1089 che, in nota 29, rammenta come, nella *Relazione della Commissione economica*, V, *Appendice, Interrogatori*, Roma 1960, p. 13, si attribuisse alla capacità contributiva «prevalentemente un valore di orientamento della futura azione legislativa», imponendosi alla stessa un solo limite rappresentato dalla necessità che «a situazioni uguali corrispondono tributi uguali» che, peraltro, non precludeva al legislatore ordinario di apprezzare e decidere quali fossero rilevanti «per caratterizzare o differenziare le posizioni individuali». In chiave "svalutativa", da ultimo, F. GALLO, *Il diritto e l'economica. Costituzione, cittadini e partecipazione*, in *Contr. e impr*., 2016, III, p. 616, secondo cui: «l'art. 53, comma 1, Cost. si limita, (…), a collegare il tributo alla manifestazione, da parte del contribuente, di una specifica capacità contributiva socialmente ed economicamente rilevante, senza richiedere esplicitamente che i presupposti di tassazione siano provvisti di attributi patrimoniali suscettibili di scambio sul mercato e senza assumere, perciò, tali attributi quali limiti al potere legislativo di imposizione. I diritti proprietari infatti, pur essendo costituzionalmente garantiti e riconosciuti dagli artt. 42 e 43 Cost., non hanno, per questi stessi articoli, una tutela assoluta e preistituzionale, né sono un attributo necessario e indissolubile della persona. Al pari di altri diritti e valori, essi sono la conseguenza di norme anche fiscali, che li conformano e li «riducono» a fini sociali, di pubblica utilità e di concorso solidaristico alle pubbliche spese».

[43] In questa prospettiva Cass., sentenza 25 marzo 1954, n. 844.

[44] Cfr. P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 1089. In argomento A. GIARDINA , *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Milano, 1961, secondo cui la necessità di riferire alla nozione di capacità contributiva il valore di forza economica dipende, non solo, dalla tradizione dottrinaria che identifica nella stessa il possesso di una ricchezza tale da consentire prelievo fiscale, ma, anche, dalla necessità di attribuire un significato concreto alla disposizione di cui all'art. 53, co. 1, Cost. Sugli stessi profili F. MAFFEZZONI, *La capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1979, p. 58; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, 2000, p. 80.

[45] In quest'ottica, Corte cost., sentenza 6 luglio 1970, n. 129, in cui si afferma, espressamente, che a situazioni eguali devono corrispondere regimi impositivi eguali ed a situazioni diverse un trattamento diseguale. In dottrina, F. AMATUCCI, *op. ult. cit.*, p. 32; A.

Più recentemente è, infine, andato consolidandosi un indirizzo che – nel recepire una tendenza da tempo registratasi nella giurisprudenza sovranazionale – mira ad attribuire alla capacità contributiva un significato che trascende dalla situazione economica "formale" del contribuente e/o dalla rilevanza patrimoniale del fatto, per riferirsi, piuttosto, alla capacità che egli dimostri di operare sul mercato, per effetto del dominio dei fattori di produzione mediante attività organizzate [46].

Quest'ultima concezione se, da un lato, risulta, palesemente, più idonea a cogliere la volatilità e le capacità migratorie riferibili a numerose manifestazioni di ricchezza [47]; dall'altro, apre, anche, la strada a una generalizzata esigenza di rivalutazione del principio di effettività.

La necessità di tassare una potenzialità economica *effettiva* e non meramente

---

GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, V, p. 10675; ID., *Il re fisco è nudo. Per un sistema equo*, Milano, 2016, *passim.*

[46] Questa prospettiva risulta accolta, ad esempio, da Corte cost., sentenze 4 maggio 1995, n. 143; 5 febbraio 1996, n. 21, 21 maggio 2001, n. 156; e 25 luglio 2002, n. 395. L'importanza dell'adozione di una prospettiva d'indagine allargata a livello comunitario è stata sempre posta in luce negli scritti di G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra «ragioni del fisco» e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.* 2011, I, p. 519 ss.; ID., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, p. 139; ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana per l'ordinamento giuridico «in cammino» dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 428. In ottica diversa A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 10015, secondo cui, l'art. 53, co. 1, Cost., «non impone il collegamento «tributo-proprietà» o altro diritto reale (usufrutto, uso eccetera), e neppure il collegamento tra tributo e diritto di obbligazione o tributo e diritto personale di godimento (GALLO FRANCO, *Le ragioni del Fisco*, 2012)» Per tale Autore, «nella capacità contributiva possono», invero, «essere ricompresi elementi oggettivi slegati da una situazione giuridica di stampo reale (la proprietà *et similia*), da un diritto personale di godimento (locazione, affitto), o da un diritto soggettivo relativo o di obbligazione (diritto di credito). L'art. 53 richiede altre cose, queste sì indefettibili. Due, in particolare: che quegli elementi abbiano rilievo economico e che siano valutabili economicamente. Se questo è ciò che richiede, è sufficiente, allora, che tra contribuente e presupposto oggettivo del tributo corra un rapporto diretto di "utilità"». In argomento mi si consenta, infine, di rimandare a C. FONTANA, *Diritti fondamentali e "giusta imposizione" nella giurisprudenza delle Corti nazionali e dei Giudici europei*, in M. INGROSSO-S. FIORENTINO (a cura di), *I tributi nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istituti tributari tra Giudice nazionale e Giudice europeo*, Napoli, 2015.

[47] In quest'ottica A.F. URICCHIO, *Dematerializzazione della ricchezza, globalizzazione e nuovi indici di misurazione della ricchezza: le sfide dell'imposizione all'inizio del nuovo millennio*, in AA.VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario – Studi in Onore di Andrea Amatucci*, vol. III, Sez. III, Napoli, 2011, p. 107; V. UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, *Introduzione*, Padova, 1999, p. 12.

fittizia deve (*rectius:* dovrebbe), invero, vincolare il legislatore ordinario in sede d'identificazione del presupposto e della base imponibile dei tributi, precludendogli, in particolare, il ricorso a mezzi o criteri di determinazione che tendano a colpire entità sostanzialmente inesistenti, in quanto frutto di astrazioni ed elaborazioni forfettarie potenzialmente penalizzanti per i contribuenti [48].

In questa prospettiva, uno dei maggiori problemi che si presentano all'interprete attiene, quindi, alla necessità di verificare la legittimità delle presunzioni, progressivamente, introdotte nell'ordinamento italiano, allo scopo dichiarato di assicurare certezza, rapidità e semplificazione all'attuazione del prelievo [49].

Parimenti incerta appare la legittimità dei metodi "forfettari", "sintetici" o "induttivi" di quantificazione della base imponibile e, specialmente, del sistema di determinazione dei redditi fondiari che, incentrandosi su criteri di "media" riferibili alla "massa" e non alla "persona", paiono, *prima facie,* confliggere con il requisito di effettività che dovrebbe connotare la capacità contributiva riferibile al soggetto passivo del tributo [50].

La dottrina più attenta ha, più volte, posto in luce come tali situazioni risultino solo *apparentemente* simili.

Sia le presunzioni legali, sia le predeterminazioni normative si basano su un *rapporto inferenziale* tra fatto noto (costituito da una determinata situazione base) e fatto ignoto (rappresentato dal singolo componente reddituale, dal complesso dei componenti reddituali, dall'imponibile o dall'imposta che vengono tratti). Entrambe le fattispecie consentono, inoltre, al contribuente di sottrarsi all'onere di motivare e provare la propria posizione giuridica; e al giudice di verificare sia l'eventualità di un'applicazione, sia il grado di attendibilità del nesso inferenziale posto dalla norma [51].

---

[48] Cfr. F. AMATUCCI, *op. ult. cit.*, p. 32. In argomento giova ricordare come sia stata la stessa Corte Costituzionale a precisare, nella sentenza n. 45/1964, che per «capacità contributiva s'intende l'idoneità del contribuente a corrispondere la prestazione coattivamente imposta e che tale idoneità deve porsi in relazione, non già con la concreta capacità di ciascun contribuente, ma col presupposto al quale la prestazione stessa è collegata e con gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria». Questa particolare idoneità economica deve, nondimeno, estrinsecarsi in elementi suscettibili di una valutazione e di un controllo effettivi.

[49] Per approfondimenti E. DE MITA, *Presunzioni fiscali e Costituzione*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno di Rimini, 22-23 febbraio 1985, a cura di A.E. Granelli, Rimini, 1987; G. TINELLI, voce *Presunzioni (diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, XXIV, Roma, 1991; F. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 2008; G. FRANZONI, *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 603.

[50] In questi termini G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 98. Similmente G. CORASANITI , *op. cit.*, p. 10013.

[51] Cfr. L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 22. Su tali profili si v., anche, F. CORDOPATRI, voce *Pre-*

Tuttavia, mentre nelle prime *l'iter* che conduce dal fatto noto a quello ignoto si fonda sull'osservazione e sulla rappresentazione della realtà, di guisa che la legittimità delle stesse necessiti di essere ricercata in riferimento ad un giudizio di conformità con i fatti normalmente rilevabili in base all'*id quod plerumque accidit*[52]; nelle seconde si tende «a dare una veste a delle statuizioni imperative», il cui fondamento si colloca in una massima dell'esperienza che prescinde (e, talvolta, addirittura, contraddice) il dato effettivo[53].

Per gli stessi Autori, questa caratteristica sembra, peraltro, difettare in quegli *strumenti di fonte normativa*, nel cui ambito, il dato effettivo viene sostituito (e talora contraddetto) da un dato prestabilito – o da stabilire in base a criteri prefissati – funzionalmente al conseguimento di interessi ritenuti particolarmente meritevoli di tutela[54].

In quest'ottica, a venire in rilievo sono sia le forfettizzazioni dei costi e della redditività; sia i criteri di determinazione dell'imponibile che esprimono valori "normali" che – prendendo a riferimento l'attitudine di un certo bene a produrre un reddito e non ciò che il possessore, effettivamente, ne ricavi[55] –

---

sunzione (dir. proc. civ), in *Enc. dir.* XXXV, Milano, 1986, p. 288; L. RAMPONI, *La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano*, Torino, 1980, p. 32; G. FALSITTA , *op. ult. cit.*, p. 99.

[52] Così A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 100, il quale specifica, anche, come tale giudizio possa, concretamente, riguardare «tanto l'assunzione del normale comportamento dei contribuenti nel compimento di determinate transazioni giuridiche, quanto la valorizzazione degli scopi usualmente perseguiti con determinate condotte negoziali».

[53] L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 30. Per una più attenta disamina dei possibili fini extra-fiscali del tributo si v. C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, p. 17; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 1043; A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004, p. 47, secondo cui scopi fiscali e fini extrafiscali non sono, peraltro, mai contrapposti, potendo sempre convivere nel tributo, rapportandosi secondo un equilibrio rispettoso di entrambi. Per tale Autore, sarebbe proprio la capacità contributiva a consentire l'adattamento del fine fiscale a quello extrafiscale realizzando così quella giustizia fiscale che dà compimento al principio di eguaglianza sostanziale; F. FICHERA, *Fiscalità ed extra-fiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparator*i, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, p. 486; M. INGROSSO, *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli, 1977, p. 126, secondo cui l'extrafiscalità può appartenere o meno alla classe tributo ma non modifica gli altri suoi caratteri in quanto proprietà esterna ed ancillare; S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972, p. 258, secondo cui, «la differenza tra imposte con fini fiscali ed extrafiscali è puramente di grado e di intenzione: talvolta lo scopo fiscale è diretto e preminente, altre volte lo scopo fiscale è secondario o, quanto meno, gli altri effetti sono perseguiti direttamente e intenzionalmente».

[54] L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 25.

[55] Corte cost., sentenza 12 luglio 1965, n. 16.

risultano, generalmente, sottostimati rispetto alla "realtà" economica allo stesso riferibile [56].

Pur senza alcuna pretesa di esaustività nella disamina dei precetti invocati e nella conseguente consapevolezza della «perfettibilità» del lavoro condotto, in termini d'inquadramento giuridico delle categorie tributarie esaminate, è, dunque, di questi ultimi che si cercherà di dar conto nelle pagine seguenti, non solo, per ricercarne la giustificazione offerta in sede normativa ma, anche, per verificarne la legittimità, alla luce di quell'autorevole orientamento dottrinale secondo cui, il principio di effettività, a stretto rigore, dovrebbe determinare «l'espulsione dei meccanismi "forfettizzati" di misurazione del presupposto, compreso quello determinato catastalmente, fin dalla fase procedimentale della dichiarazione del contribuente» [57].

---

[56] In quest'ottica L.R. CORRADO, *Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili. Alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, III, p. 10625, secondo cui, sebbene il catasto debba, teoricamente, «recare una plausibile presunzione di quel che sia il reddito effettivo dell'immobile», mantenendo un collegamento con esso nel tempo in virtù degli aggiornamenti periodici, «con riguardo alla rendita catastale, non si parla di reddito presunto bensì di reddito "medio-ordinario" (…) per significare che, in realtà, il catasto, diversamente dagli altri sistemi presuntivi, non consente la prova contraria del reddito effettivo, ma si accontenta di calcolare tendenzialmente quale sia il reddito medio-ordinario, di quel terreno o quell'immobile». È, dunque, nell'ambito di questa nozione, che «si annida lo spunto, lo spazio, per un sistema di tassazione che si discosta poi completamente dalla stessa esistenza di un reddito come avviene ad esempio per gli immobili non locati o a disposizione del proprietario. Il concetto di reddito medio-ordinario, infatti, suggerisce l'idea della tassazione di una produttività del bene che si può allontanare e prescindere anche completamente dalla stessa effettiva produzione di un reddito». In termini analoghi, S. PANSIERI, *Redditi fondiari*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012, p. 149, secondo cui, il fatto che la determinazione del reddito dell'immobile avvenga «con il metodo del catasto, ossia applicando automaticamente alla concrete "particelle" che compongono terreni e fabbricati le tariffe d'estimo formate secondo le norme della legge catastale per ciascuna qualità e classe di terreno e per ciascuna categoria e classe di unità immobiliare urbana» rende, immediatamente, evidente come la stessa prescinda «totalmente da ogni previo accertamento fattuale specifico per l'appuramento del "reddito-frutto" riconducibile a ciascun fondo rustico e a ciascuna unità immobiliare urbana». Per quest'Autrice, «può così accadere per avventura che nessun reddito-frutto sia stato prodotto e che la tassazione abbia luogo egualmente. Questo scollamento tra rendite catastali di fondi rustici e unità immobiliari urbane, da un lato, e reddito effettivamente prodotto dal cespite, dall'altro, è nella logica del catasto che impone di ignorare le variazioni di reddito dipendenti da circostanze transitorie e consente di tener conto delle variazioni di reddito in casi eccezionali e con forti limitazioni quantitative».

[57] A. GIOVANNINI, *op. ult. cit.*, p. 38. La necessità di assicurare maggiori livelli di certezza alle disposizioni di natura tributaria è stata avvalorata, anche, da G. FRANSONI, *La legge tributaria è problematica per tutti*, in *Riv. dir. trib.*, suppl. *on line* 30 agosto 2016 (in

3. *Predeterminazioni della base imponibile, disposizioni di favore e principio di effettività nella legislazione agraria e nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*

Si è già accennato a come la necessità di tassare forme di ricchezza reali e non meramente fittizie abbia imposto al legislatore tributario di limitare il ricorso a meccanismi impositivi potenzialmente contrastanti con il principio di effettività della forza economica.

Invero, non solo, la conformità all'art. 53 Cost. degli strumenti paracatastali di determinazione della ricchezza è vincolata alla relativa rispondenza a canoni di ragionevolezza, logicità e normalità; ma anche il loro utilizzo deve risultare collegato al soddisfacimento di esigenze di "semplificazione del rapporto tributario"; o di "agevolazione" di settori economici "sensibili" [58].

In questa seconda accezione a venire in rilievo è, anzitutto, il settore agricolo, da sempre destinatario di un regime fiscale di favore in cui il peculiare sistema di determinazione del reddito mediante catasto convive con il regime forfettario opzionale riservato agli enti collettivi e con una disciplina "specia-

---

www.rivistadirittotributario.it), secondo cui la stessa va «ricercata principalmente sul piano della coerenza e trasparenza delle soluzioni interpretative. In altri termini, la certezza non è un risultato che deriva dal grado di dettaglio e di rigidità delle norme, quanto, piuttosto, dalla loro applicazione secondo criteri interpretativi costanti, adeguati e condivisi (cioè, appunto, coerenti) nonché adeguatamente ed esplicitamente indicati (ossia, trasparenti)». In argomento, *amplius*, F. AMATUCCI, *La certezza del diritto come fondamento del divieto di retroattività della legge tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, parte II. In ambito giurisprudenziale, l'utilizzo delle presunzioni è stato, viceversa, giustificato, ad esempio, dalla Corte EDU che, gia nella sentenza 21 maggio 2003, *Vastberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Svezia*, § 115 ss. e in particolare § 119, ha affermato che: «Un rilevante interesse finanziario può giustificare gli Stati nell'applicare regole standardizzate e presunzioni legali nell'accertamento dei tributi, e soprattasse e forme di immediata riscossione dei tributi».

[58] Per L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 63, la finalità agevolativa può, peraltro, riferirsi sia a regimi di determinazione forfettaria che, a parità d'imponibile, implichino il versamento di una minore imposta; sia ai regimi opzionali che consentono al contribuente di verificare la convenienza economica delle proprie scelte tributarie; sia a regimi *a sfondo promozionale* che, pur non rispondendo a una logica strettamente agevolativa, manchino, parimenti, di colpire una parte di reddito coincidente con quella che ecceda la predeterminazione normativa (volutamente fissata al ribasso). Sempre più frequentemente, vengono, inoltre, in rilievo misure fiscali che, nel semplificare gli oneri contabili e nel favorire l'adempimento del contribuente, tendono, in realtà, ad agevolare l'interesse erariale a una rapida ed efficace riscossione dei tributi. Nella stessa ottica F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987, p. 74, secondo cui le agevolazioni tributarie intanto sono legittime in quanto risultino collegate a fattispecie caratterizzate dalla mancanza di capacità contributiva, o comunque da una sostanziale attenuazione della stessa.

le" IVA volta, dichiaratamente, ad agevolare – sia dal punto di vista degli adempimenti, sia relativamente il carico fiscale – i contribuenti impegnati nello svolgimento di un'attività che continua, evidentemente, a essere ritenuta economicamente marginale.

Le giustificazioni normative di volta in volta addotte alla richiamata disciplina paiono, infatti, sintomatiche dell'incessante ricerca di un "giusto" contemperamento tra l'interesse del singolo alla tutela della propria sfera individuale – che impone di verificare l'esistenza di un collegamento effettivo tra prestazione imposta e presupposto indice di forza economica [59] – e l'interesse fiscale della collettività – che può, viceversa, condurre all'individuazione di un presupposto in termini approssimativi rispetto alla forza medesima, in virtù della funzionalità all'obiettivo di acquisizione delle risorse erariali, più che di aderenza alla consistenza patrimoniale del contribuente [60].

La legittimità di queste forme di *mediazione normativa* e, soprattutto, la relativa capacità di rispettare un generale criterio di bilanciamento dei valori costituzionali, risulta oggetto di una vasta giurisprudenza della Corte Costituzionale, la quale tende ad attribuire al principio di capacità contributiva il carattere di limite coessenziale in riferimento alla tutela accordata all'interesse fiscale [61].

Il riferimento attiene, anzitutto, alle pronunce emesse in tema di determinazione catastale dei redditi fondiari.

I Giudici delle Leggi sembrano, invero, essersi consolidati nel senso di ritenere che, laddove oggetto del prelievo fiscale sia una cosa produttiva, la capacità contributiva possa essere rivelata tanto dal reddito che, di fatto, percepisca la persona gravata dal tributo, quanto dalle potenzialità produttive dei beni di cui la stessa sia in possesso [62].

---

[59] F. MOSCHETTI, *Profili generali*, cit., p. 19. La necessità di informare lo studio giuridico della tassazione ad un approccio di *tipo individuale*, ovverosia, ad una valuntazione delle ricchezze operata nella prospettiva dei *diritti patrimoniali* dei singoli; e non sulla scorta di una visione *macroeconomica e spersonalizzata*, sostanzialmente, inidonea a chiarire il collegamento esistente tra il *presupposto del tributo* e il relativo *soggetto passivo* viene sottolineata, anche, da D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, p. 13.

[60] P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 1096.

[61] Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 245. In argomento, anche, AULENTA M., *op. cit.*, p. 43, il quale evidenzia come, l'eventuale illegittimità dei trattamenti agevolativi non sia legata, tanto, al «mancato rispetto di regole» o al «mancato perseguimento di scopi costituzionali assunti come parametri», quanto, piuttosto, alle possibili «incongruenze ed irragionevolezze che viziano le scelte legislative di differenziazione poste a confronto con altre scelte operate dalla stessa legge ordinaria».

[62] Si pensi, ad esempio, alla famosa sentenza 18 marzo 1965, n. 16, con cui i Giudici

Secondo la Corte, questa scelta normativa si giustifica sul presupposto che l'imposta funga, anche, da incentivo alla congrua utilizzazione dei beni, essendo volto ad assecondare sia l'adempimento dei doveri di solidarietà economica, sia un più ampio contributo al progresso materiale del Paese; di guisa che la legge, che disciplina i prelievi immobiliari non indulga, né possa indulgere all'inerzia, all'incapacità di gestione e alla liberalità del contribuente che, ad esempio, non tragga adeguato compenso dall'impiego del suo immobile [63].

Nella prospettiva accolta, l'eventualità di una mancata coincidenza tra la rendita catastale segnata per taluni contribuenti e il reddito effettivamente percepito dagli stessi non vale, pertanto, a contraddire quel principio di giustizia che deve presiedere all'imposizione fiscale e che fa omaggio alla capacità contributiva di ciascuno; e, d'altra parte, se anche il reddito effettivamente conseguito dovesse discostarsi, largamente, dalla cifra della rendita catastale, quest'ultimo non sarebbe, comunque, privato della propria tutela, posto che la legge stabilisce che l'uscio distrettuale, dopo un triennio, solleciti, presso l'Ufficio Tecnico Erariale, la correzione della cifra [64].

---

delle leggi hanno dichiarato infondata la questione di legittimità relativa all'art. 1 della L. 23 febbraio 1960, n. 131, – che aveva delegato al potere esecutivo il compito di aggiornare annualmente le rendite catastali accertate in ossequio alle disposizioni del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652 – sull'assunto che quando oggetto del prelievo è una cosa produttiva, «la base per la tassazione è data (e la capacità del contribuente è rivelata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale». Sul reddito fondiario inteso come "reddito da cespite", A. FEDELE, *L'imposizione immobiliare. Dalla metafora della "fonte" all'intenzionalità del risultato produttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2011 V, p. 535. In termini simili L.R. CORRADO, *Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili. Alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale*, cit., p. 10625; A. MONDINI, *La tassazione del canone di locazione commerciale in caso di sfratto per morosità del conduttore dell'immobile*, in *Rass. trib.*, 2012, II, p. 486.

[63] Cfr. Corte cost., sentenza 18 marzo 1965, n. 16.

[64] L'orientamento manifestato dalla richiamata pronuncia è stato, nondimeno, criticato dalla dottrina, secondo cui la mera attitudine che un bene presenti di produrre reddito, prescindendo dal suo concreto manifestarsi, non può considerarsi come un indice di capacità contributiva. In argomento M. MICCINESI, *La morosità del conduttore: occasione e spunti per una riflessione sul reddito dei fabbricati*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, p. 294 ss., il quale sottolinea come «ammesso e non concesso che sia legittimo "punire" l'inerzia del proprietario, attribuendogli un reddito che non possiede, nell'ipotesi di inadempienza del conduttore la mancata produzione di un reddito prescinde sicuramente dal comportamento tenuto dal contribuente; onde i palesati dubbi di incostituzionalità, anziché venir superati, secondo questa impostazione ne escono alla fine accentuati». In termini analoghi già F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 255. In termini meno perentori N. D'AMATI , *Progettazione giuridica del reddito*, vol. II, *I redditi fondiari*, Padova, 1974, p. 259.

Argomentazioni simili si rinvengono, anche, nella giurisprudenza consolidatasi in tema di affitto di fondi rustici.

Nell'ancorare la legittimità della relativa disciplina all'esercizio della discrezionalità riconosciuta al legislatore ordinario, i Giudici delle Leggi hanno, invero, precisato come l'introduzione di un sistema automatico che imponga di determinare il canone di locazione dei fondi rustici moltiplicando il reddito dominicale risultante dal catasto terreni per il coefficiente che la Commissione tecnica provinciale stabilisce per zone agrarie omogenee e per ciascuna qualità di cultura e classe, entro i coefficienti che la stessa legge fissa, non solo, non viola l'art. 42, co. 3, Cost. ma non contraddice, neppure, il disposto dell'art. 3 Cost. [65].

Le stesse pronunce hanno, peraltro, posto in luce come lo scopo delle disposizioni in esame non attenga all'elaborazione di un metodo connotato da particolare precisione, quanto, piuttosto, alla definizione di un mezzo utile a fissarne i valori *in maniera più o meno prossima alla realtà*, attraverso un sistema semplice e ispirato a un automatismo volto a contenere le contestazioni cui aveva dato luogo la normativa precedente.

Ai nostri fini, ancora degne di nota sono alcune pronunce in tema di fallimento. Nel dichiarare la legittimità costituzionale dell'art. 1 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, nella parte in cui esclude l'assoggettabilità alle procedure concorsuali degli imprenditori agricoli e di quelli ad essi equiparati, queste ultime tendono, invero, a giustificare la richiamata scelta normativa sull'assunto che la stessa costituisca espressione di una politica *beneficiante,* volta a consentire ai soggetti coinvolti di fronteggiare la concorrenza mondiale dei Paesi emergenti [66].

---

[65] In questi termini, Corte cost., sentenza 14 luglio 1972, n. 155, relativa alla questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 3 e 4, co. 1 della L. 11 febbraio 1971, n. 11, avente per oggetto la "Nuova disciplina dell'affitto dei fondi rustici".

[66] V. Corte cost., sentenza 16 aprile 2012, n. 104, in cui si dichiara la legittimità costituzionale dell'art. 1 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, nel testo introdotto a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, sotto il profilo del rispetto del principio di eguaglianza. In un'ottica non dissimile la Corte si era, peraltro, già espressa nella sentenza 18 dicembre 2003-13 gennaio 2004, n. 14 che, nel pronunciarsi sulla legittimità costituzionale di numerose disposizioni della L. 28 dicembre 2001, n. 448, chiarisce come la disciplina di favore esaminata sia volta a favorire la costituzione di consorzi di coassicurazione (o di co-riassicurazione) destinati a fare fronte a rischi «che possono essere difficilmente garantiti per la loro dimensione, rarità o novità», risultando, «diretta a sostenere il livello degli investimenti nel settore agricolo e la sua competitività, attraverso la riduzione dei costi relativi a eventi calamitosi occorsi su qualunque parte del territorio nazionale». Sebbene l'impresa agricola sia, in linea di principio, sottratta alle procedure concorsuali, il legislatore ha, peraltro, ritenuto di dover attenuare tale esclusione prevedendo, da un lato, che l'impresa agricola possa acce-

Parimenti significativa appare la giurisprudenza costituzionale consolidatasi in tema di attività agricole per connessione.

Il riferimento attiene, particolarmente, alla pronuncia con cui la Corte ha dichiarato la legittimità costituzionale dell'art. 1, co. 423 della L. 17 febbraio 2005, n. 266[67], nella parte in cui non stabilisce alcun limite qualitativo o quantitativo, oltre il quale l'attività di produzione e cessione di energia rinnovabile, posta in essere dall'imprenditore agricolo, cessa di risultare connessa a quella principale, per ricadere nell'ambito delle attività industriali tassate su base ordinaria[68].

È, invero, in quest'ambito che i Giudici delle Leggi hanno chiarito come la *ratio* dell'intera disciplina agraria attenga, essenzialmente, alla necessità di riconoscere all'impresa che ne forma oggetto un trattamento di favore, la cui permanenza in caso di esercizio di attività connesse è subordinata alla sola condizione che queste ultime non la snaturino, contraddicendone la vocazione agricola[69].

Nella prospettiva accolta, sembra, da ultimo, meritare menzione la recente ordinanza con cui la Corte Costituzionale ha respinto le questioni di legittimità sollevate con riferimento alla legge istitutiva dell'IMU che, nel sottoporre al prelievo un reddito "virtuale", era stata ritenuta potenzialmente contraria al

---

dere all'accordo di ristrutturazione del debito ed alla cd. transazione fiscale; dall'altro, ammettendo l'impresa agricola all'accordo per la composizione della cd. crisi da sovraindebitamento.

[67] Tale articolo, nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 22, co. 1 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, conv., con modif., dall'art. 1, co. 1 della L. 23 giugno 2014, n. 89, e dell'art. 1, co. 1093 della L. 27 dicembre 2006, n. 296, individuava tra le attività connesse anche «(…) la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli», peraltro, aggiungendo come le stesse si considerassero, in ogni caso, produttive di reddito agrario.

[68] Corte cost., sentenza 17 febbraio 2005, n. 66.

[69] In tema di attività connesse, si può, ancora, segnalare la sentenza 4 aprile 2016, n. 96, con cui la Corte ha dichiarato la legittimità dei limiti posti dall'art. 3, co. 3 della L. Reg. Umbria, 14 agosto 1997, n. 28, all'utilizzabilità per fini agrituristici dei fabbricati rurali, «per regolare in modo razionale l'inserimento nei territori agricoli di attività connesse, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, destinate alla ricezione ed all'ospitalità, «mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata», sull'assunto che gli stessi risultino necessari a «promuovere l'attività agrituristica, senza tuttavia consentire edificazioni nuove ed estranee allo svolgimento delle attività agricole in senso stretto, allo scopo di garantire il mantenimento della natura peculiare del territorio e preservarlo così dalla proliferazione di fabbricati sorti in vista soltanto dell'esercizio di attività ricettive in immobili non facenti parte, ab origine, dell'azienda agricola».

disposto dell'art. 53 Cost[70]. – esclusivamente, sul presupposto che la ricorrente avesse omesso di individuare il contenuto delle singole norme della cui legittimità dubitava.

Il disposto di tali pronunce, nel testimoniare il crescente pragmatismo con cui la Corte ritiene di poter decidere su questioni capaci di riverberare i propri effetti anche a livello macro-economico, rappresenta la premessa da cui occorre muovere nella disamina del regime fiscale del settore agrario.

A chi scrive appare, invero, evidente come nell'affidare il contemperamento tra interesse fiscale e capacità contributiva alla razionalità del meccanismo presuntivo di volta in volta utilizzato a livello normativo – e, dunque, a tecniche di ragionevolezza che attenuano (ma non eliminano) le conflittualità emergenti tra i due valori normativi – [71] quest'ultima abbia legittimato l'utilizzo (pressoché indiscriminato) di un metodo impositivo potenzialmente contrastante, non solo, con il postulato dell'effettività ma, anche, con quel principio di proporzionalità che imporrebbe di privilegiare soluzioni giuridiche capaci di garantire un'applicazione dei tributi coerente rispetto «alla *condizione materiale di giustizia* che consiste nel *rendere a ciascuno il suo*»[72].

---

[70] V. Corte cost., ordinanza 13 luglio 2016, n. 139. Per il giudice tributario l'IMU, nel colpire un reddito "virtuale", anche laddove l'immobile non sia, realmente, in grado di produrlo, violerebbe il principio di capacità contributiva, in quanto dovuta a prescindere dalla percezione di un reddito da parte del proprietario del bene. Il contribuente è, invero, chiamato ad adempiere all'obbligazione tributaria indipendentemente dall'esistenza di disponibilità finanziarie sufficienti a pagare quanto dovuto e quindi a prescindere dall'eventuale necessità che egli abbia di svendere il bene, di ricorrere a forme di finanziamento penalizzanti o di rilasciare l'immobile al Comune (per adempiere o per sollevarsi dall'adempiere) al proprio onere tributario.

[71] In tal modo aderendo alla tesi di A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 100.

[72] Cfr. M. INGROSSO, *Il ruolo del giurista nella elaborazione di una legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, XI, p. 1013 ss. In termini simili G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, *passim*, secondo cui la realizzazione della giustizia "distributiva", necessita di avvenire attraverso la parità di trattamento. Per approfondimenti sul principio di proporzionalità si v. A. FORNIELES GIL, *Il principio di proporzionalità*, in A. DI PIETRO-T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Milano, 2013, p. 159 ss.; A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel si stema dell'Iva europea*, Pisa, 2012, p. 427; A. PITTEN VELLOSO, *Eguaglianza tributaria e proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 821 ss.; ID., *Fondamenti e limiti costituzionali della semplificazione tributaria: analisi sistematica alla luce degli apporti tedeschi di dottrina e giurisprudenza*, *ivi*, 2007, I, p. 871 ss.; P. GAVEZZONI, *Principio del «divieto di eccesso» e di «proporzionalità» nella giurisprudenza tributaria tedes*ca, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 311 ss.; G. GALETTA, *Principio di proporzionalità sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1988, p. 11 ss. Sul rapporto intercorrente tra proporzionalità ed eguaglianza tributaria si v. A. BODRITTO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in A. BODRITTO-A. CONTRINO-

4. *Piano dell'opera e brevi considerazioni di sintesi*

Molti dei contributi scientifici posti alla base della ricerca condotta in questa sede si soffermano sul ruolo storicamente assunto dal catasto e sui criteri di determinazione forfettaria dell'imponibile che connotano la disciplina dell'attività agricola, per riferirne le diversità rispetto al regime fiscale delle imprese commerciali[73].

La gran parte di essi indugia, inoltre, sulle ricadute tributarie della riforma introdotta dal D.Lgs. n. 228/2001, per verificarne i motivi di coerenza e/o di frizione rispetto al processo evolutivo che è andato registrandosi nell'ordinamento domestico[74].

A chi scrive, sembra, nondimeno, che permangano almeno due piani di studio ancora meritevoli di approfondimento.

Il primo attiene alla necessità di verificare l'esistenza di canoni interpretativi capaci di ricondurre a sistema una moltitudine di disposizioni di settore che, allo stato, risultano, non solo, ramificate e stratificate ma, anche, frequentemente, disorganiche.

Appare, invero, evidente come la *frammentazione* e la *parcellizzazione* che hanno caratterizzato la legislazione tributaria dell'ultimo decennio abbiano finito, loro malgrado, per acuire le antinomie che connotano le figure (*rectius*: la disciplina) dell'imprenditore commerciale e dell'imprenditore agricolo, avvalorando i dubbi a suo tempo avanzati dal Muleo in ordine alla possibilità di

---

A. MARCHESELLI, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del Prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, p. 282 ss.

[73] In argomento, *amplius*, F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, *passim*. Sul catasto, per tutti, L. EINAUDI, *Una grande discussione parlamentare. La legge sul catasto del 1986*, in *Riv. st. ec.*, 1941, p. 201 ss.; G. INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1954, p. 311 ss.; C. COSCIANI, *La riforma tributaria*, in *Orientamenti*, Firenze, 1950, p. 139 ss.; T. RUMBOLDT, voce *Catasto (diritto attuale)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1960, p. 495 ss.; A. PARLATO, *Il catasto dei terreni*, Palermo, 1967; S. LA ROSA, *L'amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, p. 111; G. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003; ID., voce *Catasto (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, II, Milano, 2006, p. 814 ss.; R. LUPI, voce *Catasto*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 3, Milano, 2007, p. 23 ss.; G. MELIS, *Questioni attuali in tema di catasto e "fiscalità immobiliare"*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 703.

[74] Nel sottolineare come i parametri secondo cui vengono definite le imprese agricole manifestino ora autonomia ora dipendenza dal sistema delle imposte sui redditi S. MULEO, *Impresa agraria ed imposizione reddituale*, Milano, 2005, p. 194. In prospettiva analoga A. DI PIETRO, *Incongruità del sistema fiscale attuale*, in *I Georgofili. Quaderni*, 2002, II, p. 156 che teme, a sua volta, il possibile utilizzo del criterio catastale anche per il caso della coltivazione fuori dal terreno o della coltivazione relativa ad una sola fase del ciclo biologico.

sostenere l'esistenza di un sistema (o, meglio, di un *sub*-sistema) relativo all'impresa agraria [75].

L'altro, di respiro più ampio, attiene all'accertamento della compatibilità delle norme in esame con i principi posti alla base della nostra Carta Costituzionale, quanto del progetto comunitario [76].

Entrambe le prospettive che ci si accinge ad accogliere si prestano, peraltro, alla formulazione di una domanda di fondo: è *veramente* legittimo un regime fiscale che, da un lato, continua (almeno in parte) a differenziarsi in funzione della forma giuridica del soggetto esercente l'attività d'impresa e, prima ancora, delle modalità di svolgimento della stessa e, dall'altro, finisce col riconoscere un trattamento di favore che prescinde dalle dimensioni (*rectius:* dal volume d'affari) delle imprese coinvolte?

La nostra Corte Costituzionale ne è, evidentemente, convinta e, indirettamente, lo affermano, anche, le Istituzioni europee, secondo cui, il sostegno agli investimenti nelle aziende agrarie si giustifica in funzione della necessità di contribuire al miglioramento dei redditi agricoli, nonché, delle condizioni di vita, di lavoro e di produzione degli imprenditori del settore [77].

---

[75] S. MULEO, *op. cit.*, p. 4. La generalizzata tendenza del legislatore tributario più recente a frammentare le spese fiscali nei vari testi normativi e nelle leggi di stabilità viene, particolarmente, criticata da M. AULENTA, *op. cit.*, p. 59 secondo cui: «una diffusione parcellizzata e troppo ampia di spese fiscali è sintomatica di un sistema tributario non in grado di colpire adeguatamente le capacità contributive, segnalando la prevalenza di interessi settoriali e specifici che si contrappongono al carattere universale e globale del nostro sistema impositivo, in specie nell'IRPEF».

[76] Sostiene, ad esempio, che le agevolazioni tributarie siano legittime solo se collegate a fattispecie effettivamente caratterizzate da mancanza di capacità contributiva, o, comunque, da attenuazione della stessa, F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali*, cit., p. 74. In termini analoghi si è, peraltro, espressa la stessa Corte Costituzionale che, nella sentenza 23 maggio 1985, n. 159, secondo cui: «l'esenzione tributaria andrebbe (…) costruita come specifica espressione del diniego di capacità contributiva; diniego che, una volta previsto, non potrebbe essere disvoluto dal legislatore fiscale, senza violare un diritto soggettivo del contribuente all'esonero, scaturente, in ultima analisi, dall'art. 53 Cost.». Nel verificare l'adeguatezza/compatibilità del sistema impositivo italiano rispetto alla disciplina sugli aiuti di Stato M. INTERDONATO, *L'impresa agricola e il sostegno comunitario all'agricoltura. Trattamento tributario*, Milano. 2006; F. AMATUCCI, *La fiscalità di sviluppo tra principi costituzionali e vincoli UE*, in L. SALVINI-G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p. 459 ss. Sia, inoltre, consentito citare C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012.

[77] Prova ne sia il disposto dell'art. 33 T.U.E., in cui, sia pure fra le righe, si riconosce il permanere di ragioni legittimanti il diverso trattamento del settore agricolo. In argomento si v., anche, il Regolamento (UE) n. 702/2014 della Commissione del 25 giugno 2014 che dichiara compatibili con il mercato interno, in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, alcune categorie di aiuti nei settori agri-

Non sempre le motivazioni poste alla base delle relative pronunce sembrano, tuttavia, capaci di rispettare la *ratio* posta alla base delle disposizioni invocate.

In questa prospettiva, l'attenzione deve soffermarsi, anzitutto, sulla *catastatizzazione,* ossia sul peculiare metodo di definizione della ricchezza ritraibile dai beni immobili che permette all'amministrazione finanziaria di determinare *in via previsionale* l'ammontare del reddito da sottoporre all'imposizione fondiaria, nonché gli altri obblighi tributari discendenti dai diritti proprietari che i singoli soggetti vantino sugli stessi [78].

Nel prendere a riferimento l'attitudine produttiva che i singoli cespiti presentino, ovvero l'utilità economica che si presume che essi arrechino al relativo possessore, quest'ultima finisce, invero, per comportare un'aprioristica rinuncia all'individuazione del guadagno conseguito dal titolare dei diritti proprietari in virtù delle sue capacità, per molti versi confliggente, non solo, con il principio di effettività ma, anche, con lo scopo stesso del catasto rappresentato dalla perequazione dell'imposizione fondiaria [79].

---

colo e forestale e nelle zone rurali e che abroga il regolamento della Commissione (CE) n. 1857/2006. In ottica analoga Corte Giust., sentenza 4 dicembre 2013, cause riunite C-11/10, C-117/10, C-118/10 e C-121/10, *Commissione c. Consiglio.* In dottrina S. MULEO, *op. cit.*, p. 3.

[78] M. INGROSSO, *Il classamento degli immobili e la perequazione tributaria*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, III, p. 453. In termini simili F. PARENTE, *Il riaccatastamento e le controversie catastali: problematiche attuali*, in *www.giustizia-tributaria.it*; nonché G. MELIS, *Questioni attuali in tema di catasto e "fiscalità immobiliare"*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 703.

[79] In questi termini, ancora, M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, p. 459. Il termine "perequazione" ha origine nel latino *aequo*, che significa "stare alla pari"; e da esso deriva *aequm*, che significa "equità", "giustizia". Il concetto di "perequazione" nella distribuzione dei carichi tributari prese pienamente consistenza nella *Summa teologiae* di S. Tommaso d'Acquino (vol. I-II, q. 96, a. 3), secondo cui: «*Dicuntur autem leges iustae et ex fine, quando scilicet ordinantur ad bonum commune; et ex auctore, quando scilicet lex lata non excedit potestatem ferentis; et ex forma, quando scilicet secundum aequalitatem proportionis imponuntur subditis onera in ordine ad bonum commune*». Nell'opera di C. PERELMAN (*La giustizia*, Torino, 1991), ci si interroga sulla possibilità di individuare un elemento concettuale comune a tutte le definizioni di "giustizia" proposte nei secoli scorsi, per concludere affermando che tutti concordano sul fatto che essere giusti significa trattare allo stesso modo, ossia perequativamente, gli esseri che siano eguali da un certo punto di vista. La «Giustizia è», pertanto, «quel principio d'azione secondo il quale gli esseri di una stessa categoria devono essere trattati allo stesso modo». Ove si trasponga tale definizione in ambito tributario, potrà, conseguentemente, aversi giustizia solo ove si tassino situazioni eguali in modo eguale e situazioni differenti in modo differente. Così, in materia di imposte sui redditi, si opererà in modo "giusto" ove a parità di reddito si chiamino i contribuenti a versare un'imposta pari e a diversità di reddito un'imposta differente. Tali profili sono stati oggetto di approfondimento da parte di G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 59; ID., *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario*

Non vi è, in specie, chi non veda come i possibili disallineamenti tra i valori catastali posti alla base del prelievo e i redditi concretamente conseguiti dal contribuente mal si prestino ad assicurare la "giusta" distribuzione dei carichi tributari più volte invocata dal legislatore domestico.

In quest'ottica, non può, anzitutto, mancarsi di rilevare come, nonostante la L. n. 296/2006 abbia, apparentemente, eliminato le discriminazioni fondate sulla forma giuridica del soggetto esercente l'attività agricola [80], consentendo anche alle società commerciali – ad esclusione delle S.p.A. – di optare per la determinazione dei redditi agrari su base catastale, permanga un'evidente sperequazione rispetto agli altri settori economici, che continuano ad essere

---

*e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona (*Postilla al saggio di L. PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, V, p. 527. Sul legame tra eguaglianza tributaria e capacità contributiva, *amplius*, F. BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib*., 2008, VI, p. 477. Per una ricostruzione in chiave "storica" del principio si v. L. BERLIRI, *La giusta imposta*, Roma, 1945, p. 318; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Torino, 1961; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; F. MAFFEZZONI, *La capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Torino, 1976; E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, p. 33; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991. Più recentemente, *ex multis*, A. FEDELE (*La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana)*, G. GAFFURI (*Il senso della capacità contributiva*), F. MOSCHETTI F. (*Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*), P. BORIA (*Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*), D. STEVANATO (*Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva*), G. MARONGIU (*Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie pseudo retroattive*), G. FALSITTA (*Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*), tutti pubblicati nel volume *Diritto Tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, con *Introduzione* di E. DE MITA, Milano, 2006, p. 151 ss.; P. BORIA, *Capacità contributiva*, in *Comm. Cost.*, I, a cura di R. Bifulco, A. Celotto e M. Olivetti, *sub* art. 53, Torino, 2006; F. BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib*., 2008, VI, p. 477; G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib*., 2009, I, p. 97 ss.; ID., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, IX, p. 761.

[80] In precedenza potevano, invero, accedere alla tassazione catastale solo gli imprenditori individuali e le società semplici, mentre tutte le società commerciali, di persone o di capitali, dovevano, in ogni caso, dichiarare un reddito di impresa calcolato su basi analitiche e non catastali. In argomento S. MULEO, *L'imposizione diretta delle società agricole tra Catasto e "forfait"*, in *Corr. trib.*, 2008, I, p. 35.

tassati in base alla propria capacità economica effettiva e non in base a criteri di media generalmente più favorevoli di quelli ordinari.

Parimenti censurabile sembra la scelta normativa di prescindere da un qualsivoglia limite dimensionale per l'accesso al regime catastale.

Parte della dottrina ha interpretato l'esclusione delle società per azioni dal regime di determinazione catastale come un tardivo, quanto grossolano, tentativo di recuperare un profilo distintivo basato sulle dimensioni dell'impresa.

Gli stessi Autori hanno dovuto, tuttavia, convenire che, tenendo conto di come, in concreto, nulla vieti ad una S.r.l. di avere un volume d'affari più elevato di quello di una S.p.A., meglio sarebbe, stato «legare l'accesso al regime opzionale di determinazione catastale del reddito al mancato superamento di determinati limiti dimensionali, calcolati ad esempio combinando il volume dei ricavi, il costo del lavoro dipendente o il patrimonio» [81].

Sembra, pertanto, interessante cercare di ricostruire il regime fiscale del settore agrario in una chiave che – pur tenendo conto dell'autorevole orientamento, secondo cui «è un'illusione giuridica, oltre che finanziaria, l'esistenza di tributi che rispondano, esclusivamente, ad una concezione meramente tributaria» – [82], cerchi di prescindere da valutazioni estranee all'ambito strettamente giuridico, per verificarne, ad esempio, i motivi di coerenza (*rectius:* incoerenza) con i principi di eguaglianza tributaria (di cui all'art. 3 Cost.) e di capacità contributiva (di cui all'art. 53 Cost.), quanto con il divieto di aiuti di Stato (di cui all'art. 107, n. 1, TFUE) [83].

---

[81] Cfr. D. STEVANATO, *Capacità economica agricola e forma societaria tra criteri catastali ed effettivi*, in *Dial. trib.*, 2008, I, p. 41.

[82] Così G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, I, p. 11, ripubblicato in AA.VV., *La simmetria imperfetta*, Bari, 2009, p. 197. In argomento M. AULENTA, *op. cit.*, p. 38, secondo cui, «in una prospettiva di finanza funzionale, stabilizzazione e redistribuzione presuppongono un diverso approccio alle agevolazioni per cui le stesse costituiscono espressione della realizzazione di principi costituzionali e l'impiego dello strumento fiscale si può considerare come esercizio della potestà legislativa in materia tributaria e le agevolazioni come un'ovvia manifestazione del diritto tributario».

[83] Il caso delle società cooperative sembra, infatti, dimostrare come le Istituzioni europee siano, ormai da tempo, orientate a considerare contrari al richiamato divieto regimi agevolativi che si applichino indiscriminatamente in relazione ad una certa tipologia societaria, ritenendo invece compatibili quelli rivolti, esclusivamente, a soggetti di dimensioni ridotte. L'importanza dell'adozione di una prospettiva d'indagine allargata a livello comunitario è stata sempre posta in luce negli scritti di G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra «ragioni del fisco» e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 519 ss.; ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008. Sul punto, anche, F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana per l'ordinamento giuridico «in cam-*

Nella prospettiva accolta, il prossimo capitolo darà conto a chi legge dell'evoluzione subita dalla nozione civilistica d'impresa agricola a seguito dell'emanazione del D.Lgs. n. 228/2001; dell'ampio catalogo di attività alla stessa riconducibili; nonché, delle diverse qualificazioni riferibili ai soggetti che vi operano.

In siffatto contesto, specifica attenzione verrà riservata alla nozione di impresa accolta dall'ordinamento europeo e alle ricadute nazionali ad essa riferibili.

Invero, mentre nel sistema tributario italiano, la verifica della commercialità e/o dell'agrarietà dell'impresa risulta, ancora, strettamente ancorata all'interesse fiscale e alla corretta individuazione delle categorie reddituali e della base imponibile, in ambito UE, l'interesse garantito nell'accertamento dell'attività d'impresa è, unicamente, quello legato alla libera concorrenza e alla salvaguardia del mercato interno [84], di guisa che sia proprio a quest'ultimo che occorre riferirsi ove si debbano individuare motivi comuni per una definizione d'impresa passibile di essere utilizzata anche per le attività del settore primario.

Nello stesso contesto si analizzerà la più recente evoluzione normativa registratasi nell'ordinamento domestico.

Muovendosi in assoluta controtendenza rispetto alle indicazioni fornite dalla dottrina economica prevalente, secondo cui il comparto agricolo, in uno con quello dei trasporti, avrebbe dovuto essere tra i primi ad essere coinvolti dal riordino delle *tax expenditures* [85], il Legislatore ha, invero, introdotto ulte-

---

mino» dell'Unione europea, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 428. In prospettiva critica rispetto alla più recente evoluzione normativa A. SANTORO, *Monitoraggio di spese fiscali, evasione ed erosione tra difficoltà politiche e realizzative*, in *Corr. trib.*, 2015, LXLIV, p. 4403, secondo cui, «negli ultimi decenni, e non solo in Italia, è stata fatta la scelta, più o meno consapevole, di attribuire al sistema fiscale compiti che non gli sarebbero propri: il sostegno alla povertà, il contrasto degli interessi convergenti all'evasione, il finanziamento di determinate tipologie di spese meritorie (…) o in grado di aiutare, per ipotesi, il ciclo economico (…). Inoltre, si è andati, per un verso, alla semplificazione della struttura del sistema con la riduzione del numero di scaglioni e aliquote e, per l'altro verso, all'introduzione di nuove detrazioni aventi la finalità di recuperare la progressività perduta. Il risultato è un'imposta, l'IRPEF, la cui struttura è caotica e poco trasparente, con ricadute negative sul rapporto tra Fisco e contribuente».

[84] Cfr. F. AMATUCCI, *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 781; ID., *I requisiti di non commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per i riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 134.

[85] Cfr. L. SCAPPINI, *Ampliate le agevolazioni in agricoltura ai fini Iva, Irap e Imu*, in *il Fisco*, X, 2016, p. 914. In argomento, *amplius*, M. AULENTA, *op. cit.*, p. 33, secondo cui, il termine "spese fiscali" con cui, normalmente, si rende l'espressione anglosassone "*tax expenditures*" è un "*ipàllage*". La stessa, infatti, «sta ad indicare propriamente le agevola-

riori agevolazioni per il settore che ci occupa, in tal modo, ribadendo (sia pure implicitamente) la sua volontà di riservargli un trattamento giuridico di sostanziale privilegio [86].

Il riferimento attiene, anzitutto, alla L. 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), mediante cui è stata, inaspettatamente, disposta l'esenzione assoluta dall'IMU sui terreni agricoli per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali; e la soppressione dell'IRAP per i soggetti che esercitano le attività contemplate dall'art. 32 TUIR.

Quest'intervento normativo ha, infatti, inaugurato un percorso di riforme culminato nella cancellazione, per il triennio 2017/2019, dell'IRPEF sulle rendite catastali dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali, di cui alla Legge di Bilancio 2017 [87].

Nel terzo capitolo, diviso in due parti, si analizzerà la disciplina fiscale delle attività agricole, distinguendo tra norme applicabili a tutti gli imprenditori agricoli e norme che discriminano in funzione della veste giuridica con cui questi ultimi esercitano la propria attività d'impresa. Ciò in quanto, in linea di massima, le società semplici – e le società di fatto ad esse equiparate – sono sottoposte alla disciplina sui redditi fondiari devono determinare il proprio reddito su base catastale, al pari di quanto avviene per le persone fisiche esercenti attività agricola.

Ricadono, invece, nella categoria dei redditi d'impresa assoggetti alla determinazione dell'imponibile secondo i principi della correlazione costi-ricavi,

---

zioni fiscali (in senso lato) che, traducendosi in una riduzione del gettito, producono sul bilancio pubblico un effetto analogo all'erogazione di una spesa pubblica di importo pari alle imposte detassate». Per tale Autore «si tratta di un *ipàllage* perché l'anglicismo, invece di riferirsi alle minori entrate che le agevolazioni tributarie causano nel bilancio dell'ente pubblico, allude alla maggiore "spesa" pubblica dovuta alle agevolazioni»; R. FANELLI, *Dal recupero dell'evasione e dell'erosione risorse aggiuntive per la riduzione della pressione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2015, XXXIII-XXXV, p. 2487; ID., *La delega chiede il riordino delle tax expenditures*, in *Corr. trib.*, 2014, XXII, p. 1716; S.S. SURREY-P. MC DANIEL, *Tax expenditures*, in *Harward University Press*, Cambridge, 1985, p. 2.

[86] A chi scrive sembra doveroso rammentare come nella Relazione finale del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, del Ministero dell'Economia e delle Finanze, datata 22 novembre 2011, la categoria dei redditi fondiari sia stata ricondotta tra le "spese fiscali" su cui intervenire per via normativa, sul presupposto che le rendite catastali siano, non solo, non aggiornate ma, anche, di molto inferiori ai valori di mercato. A tale *input* ha poi dato seguito l'art. 2 della L. n. 23/2014 che ha, effettivamente, delegato il Governo a riformare il catasto, nell'ottica di rivedere valori catastali ormai obsoleti.

[87] Secondo quanto dichiarato dal Capo del Governo e dal Ministro delle Politiche Agricole, questo provvedimento tende a ridurre il carico fiscale posto in capo agli agricoltori, per riconoscere la specificità dell'attività in esame che, nel fare impresa produce bene comune, oltre a benefici sul piano ambientale, paesaggistico e culturale.

i redditi prodotti dagli imprenditori agricoli costituiti sotto forma di società di persone; nonché, quelli prodotti dalle società di capitali; dalle società cooperative; e dagli enti pubblici o privati aventi quale scopo esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale.

Anche rispetto a tali soggetti si pone, del resto, la necessità di distinguere, in quanto, mentre alle società in nome collettivo, alle società in accomandita semplice, alle società a responsabilità limitata e alle società cooperative è offerta la possibilità di scegliere se mantenere il criterio di determinazione analitica del proprio reddito, o optare per il regime di imposizione catastale sulla base del reddito agrario; le società per azioni e le società in accomandita per azioni sono, in ogni caso, sottoposte a tassazione in base al bilancio.

Da ultimo, nel quarto capitolo, si analizzerà il regime speciale IVA riservato ai produttori agricoli, per segnalare come ai richiamati soggetti sia stato consentito di forfettizzare la detrazione di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, applicando all'imponibile delle cessioni le "percentuali di compensazione" stabilite, per gruppi di prodotti, con Decreto del Ministero delle Finanze, di concerto con il Ministro per le politiche agricole [88].

Agli stessi contribuenti è, inoltre, riconosciuta la possibilità di determinare l'IVA dovuta per le cessioni di beni e servizi derivanti dall'esercizio delle attività connesse di cui all'art. 2135 c.c. riducendo l'imposta sulle operazioni attive del 50%, a titolo di detrazione forfettaria del tributo sugli acquisti [89].

Siffatta disciplina sembra meritare particolare attenzione ai nostri fini in quanto, non solo, comporta uno snaturamento "di fatto" del meccanismo applicativo dell'imposta in esame ma comporta, anche, l'attenuazione di uno dei principi cardine posti alla base della sua introduzione a livello europeo: la neutralità [90].

In ciascun capitolo si darà, peraltro, conto delle disposizioni fiscali recentemente introdotte dal legislatore interno per incoraggiare l'attività di produzione di energia rinnovabile da parte degli agricoltori, essenzialmente a motivo del riconoscimento alle stesse dello *status* di attività produttive di reddito agrario [91].

Ciò in aderenza all'orientamento di quegli Autori che, nel trattare di tali

---

[88] In argomento, *amplius*, M. INTERDONATO, *L'impresa agricola e il sostegno comunitario all'agricoltura. Trattamento tributario*, Padova, 2006, *passim*; P. MAGNO, *Sul concetto di impresa agraria nel decreto istitutivo dell'Iva*, in *Riv. dir. agr.*, 1973, p. 239 ss.

[89] Cfr. G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2014, p. 604.

[90] Così S. DIGREGORIO NATOLI, *Meccanismi applicativi dell'IVA in agricoltura*, in *il Fisco*, 2009, XXXLVII, p. 7750.

[91] In quest'ottica I. DE LEONARDIS, *Agricoltura ed energia pulita: riflessi fiscali*, in *Agr.*, 2008, I, p. 18.

norme, evidenziano come le stesse risultino informate a una logica che non sempre sembra essere quella dell'individuazione degli accadimenti più idonei a rilevare la capacità di contribuire alle spese pubbliche dei contribuenti interessati e/o della forma di tassazione più rispondente alla consistenza di tali accadimenti; venendo, piuttosto (ancora una volta), in rilievo motivazioni incentrate sulla necessità di incentivare i metodi di produzione ritenuti più rispettosi dell'ambiente [92]; oltre che sulla volontà di sostenere il comparto agricolo nazionale, al momento connotato dalla riduzione degli aiuti comunitari, dallo spopolamento delle campagne e dall'abbondanza di biomasse agroforestali [93].

A chi scrive sembra, infine, opportuno segnalare come il volume manchi, volutamente, delle conclusioni; e ciò per due ordini di motivi.

Invero, non solo, dal punto di vista metodologico, sarebbe stato avventato identificare un punto d'arrivo in merito a un argomento, come quello trattato, evidentemente in continuo divenire; ma, anche, dal punto di vista pratico, ben poco valore avrebbe potuto riferirsi a una considerazione di sintesi che andasse ad innestarsi in un contesto – quale certamente è quello odierno – in cui un numero considerevole di interventi normativi "settoriali" e ispirati a logiche "emergenziali" sta progressivamente prendendo il posto di una (più impegnativa ma non per questo meno auspicabile) riforma di sistema.

---

[92] Cfr. P. PURI, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, p. 10309. Per ampie considerazioni in merito alle modalità che dovrebbero connotare la genesi dei tributi, giova rimandare a M. INGROSSO, *Il ruolo del giurista nella elaborazione di una legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, XI, p. 1013 ss.

[93] Cfr. I. DE LEONARDIS, *op. cit.*, p. 18.

Capitolo II

L'imprenditore agricolo nella legislazione civile e tributaria: questioni definitorie

SOMMARIO: 1. Inquadramento sistematico. – 2. La nozione comunitaria di impresa agricola. – 3. Presupposti "oggettivi" e "soggettivi" della nozione civilistica di impresa agricola. – 3.1. Le attività agricole "principali". – 3.2. Le attività agricole per connessione: il concetto di prevalenza. – 3.3. Le qualificazioni soggettive riferibili all'imprenditore esercente attività agricola. – 4. Nozioni civilistiche e ricadute fiscali: un equilibrio "in bilico". – 4.1. Riordino delle *tax expenditures* e rilancio del settore agricolo nella Legge di Stabilità 2016. – 4.1.1. L'esenzione IRAP per i produttori agricoli e l'incremento delle deduzioni per i soggetti IRPEF "minori". – 4.2. *Addendum:* l'esenzione IRPEF per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali e le altre disposizioni incentivanti contenute nel Disegno di Legge di Bilancio 2017.

1. *Inquadramento sistematico*

Dal punto di vista civilistico, l'impresa è la categoria giuridica in cui ricade l'esercizio per professione abituale delle attività economiche organizzate al fine della produzione e dello scambio di beni o di servizi [1].

Tale nozione, pur molto ampia, non coincide, tuttavia, con quella rilevante ai fini tributari. Invero, l'art. 55 TUIR, nel definire la categoria dei redditi

[1] L'art. 2082 c.c., secondo cui è imprenditore «chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi», consente, invero, di ricostruire i tratti distintivi della nozione di "impresa", identificandoli nell'esercizio di un'attività *triplicemente qualificata dai requisiti di organizzazione, professionalità ed economicità.* Tale nozione, per quanto ampia, assume, parimenti, una portata "relativa", in quanto, quella civilistica è *solo una delle nozioni* che valgono a determinare, in termini generali ed astratti, i fenomeni da assoggettare al *corpus* di norme che, nel suo insieme, costituisce lo *statuto delle attività produttive qualificabili come imprese.* In questi termini A. CETRA, *La nozione d'impresa*, in A. CETRA *et al.* (a cura di), *Diritto commerciale*, vol. I, Torino, 2014, p. 29.

d'impresa, da un lato, esige che l'attività commerciale produttiva del reddito sia caratterizzata dalla professionalità abituale, ancorché non esclusiva; e, dall'altro, prescinde dal requisito organizzativo [2], ammettendo, finanche, l'ipotesi di un imprenditore che sia privo dell'(organizzazione in forma di) impresa, ovvero che eserciti un'attività commerciale in assenza di una specifica organizzazione. [3]

Questa impostazione normativa – formalizzata dal disposto dell'art. 51 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 – pur essendo stata giustificata in dottrina con la necessità di assecondare le esigenze di certezza e di semplificazione cui s'ispira il diritto tributario, le quali sconsigliavano un integrale ed acritico rinvio alla norma civilistica, soprattutto in ragione delle diverse esigenze sulla sfera concettuale e sulla conseguente definizione dell'ambito di applicazione [4] ha avuto importanti ricadute in punto di sperequazione tra categorie di contribuenti [5].

Dallo statuto fiscale dell'impresa resta, peraltro, fuori l'attività agricola, la cui capacità economica continua a essere determinata in via forfettaria e non

---

[2] In quest'ottica R. LUPI, *Diritto Tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2009, p. 36, il quale critica la scelta operata dal legislatore tributario, ponendo in luce come la stessa, «contraddicendo una caratteristica struttura della tassazione, genera confusione, disfunzioni (…) difficoltà di dialogo col resto degli studiosi e degli osservatori della convivenza sociale, per i quali le suddette attività sono invece di lavoro e un'organizzazione di mezzi e di persone è essenziale per parlare di impresa». In ottica definitoria, A. FANTOZZI-F. PAPARELLA, *Diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2014, p. 3, secondo cui: «Si parla, riassuntivamente, di statuto fiscale dell'impresa per intendere il complesso di principi, regole e vincoli, di coerenza e di razionalità impositiva, tendenzialmente desumibili dalla disciplina dei singoli tributi (principalmente le imposte sui redditi, l'IRAP e l'Imposta sul Valore Aggiunto) nel cui ambito l'impresa assume rilievo come schema soggettivo di riferimento della fattispecie imponibile (ovvero come elemento soggettivo del presupposto) oppure nella qualità di soggetto passivo».

[3] Cfr. F. TESAURO, *L'imprenditore (fiscale) senza impresa*, in *Boll. trib.*, 1980, p. 93; in termini simili A. GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, in F. TESAURO (diretta da), *Giur. sist. di dir. trib.*, Torino, 1994, p. 439.

[4] Cfr. A. FANTOZZI-F. PAPARELLA, *op. ult. cit.*, p. 66.

[5] In questa prospettiva, basti rammentare come rientrino nella nozione di "impresa" accolta dal legislatore speciale, sia le imprese individuali, sia quelle esercitate in forma collettiva, nella forma di società di persone, di società di capitali e di società cooperativa. In argomento si v. A. FANTOZZI , *Impresa e imprenditore*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989, *passim*; M. POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, VIII, Torino, 1992, p. 185; M. INGROSSO, *Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa (artt. 51 e 115 del TUIR n. 917/1986)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 49.

secondo i criteri tipici della tassazione "analitico-aziendale", a meno che non ecceda i limiti quantitativi posti dal co. 2, lett. b) e c) dell'art. 32 TUIR[6].

Il diverso (e più favorevole) trattamento giuridico accordato al settore che ci occupa, nel tempo, è stato al centro di importanti questioni di legittimità, oltre che di delicati problemi qualificatori[7].

Sembra, pertanto, interessante cercare di ricostruirne i principali aspetti fiscali, tenendo conto, non solo, delle ricadute connesse alla possibilità di esercitare l'attività agricola principale in forma societaria; ma, anche, del proliferare di disposizioni derogatorie destinate ad incentivare la produzione e la commercializzazione di energie rinnovabili da parte degli imprenditori occupati nel settore primario.

Nella prospettiva accolta, l'analisi deve muovere, necessariamente, dalle ragioni sottese allo sviluppo del diritto agrario e alle principali definizioni che lo connotano.

Come autorevolmente affermato in dottrina, il fatto che in Italia quest'ultimo sia stato, per lungo tempo, definito quale «diritto di proprietà del fondo rustico» e «dei contratti» aventi lo stesso «per oggetto» ha, invero, fortemente, condizionato la disciplina (non solo) fiscale dell'impresa che ci occupa, ancorandola a nozioni e a istituti del passato[8].

---

[6] In argomento M. INTERDONATO, *L'impresa agricola e il sostegno comunitario all'agricoltura. Trattamento tributario*, Milano, 2006, p. 15, che pone, particolarmente, in luce come «il legislatore tributario, a differenza di quello civilistico, parla di "impresa" riferendosi unicamente all'impresa commerciale, mentre definisce mero esercizio delle "attività agricole" quelle attività che qualificano il soggetto quale imprenditore agricolo *ex* art. 2135 c.c.».

Parte della dottrina tende, peraltro, a contestare l'attuale labile distinzione tra imprenditore agricolo ed imprenditore commerciale, considerando, in particolare, anacronistica l'esclusione del primo dal novero dei soggetti fallibili. In argomento si v. V. ZANICHELLI , *La nuova disciplina del fallimento e delle altre procedure concorsuali dopo il d.lg. 12.9.2007, n. 169*, Milano, 2009.

[7] Tralasciando, per ora, l'orientamento espresso dalla nostra Corte Costituzionale, giova, comunque, rammentare come, attraverso il disposto dell'art. 33 TUIR, il legislatore comunitario abbia indirettamente riconosciuto il perdurare di ragioni legittimanti il differente trattamento del settore agricolo, giustificandolo sull'assunto del doppio rischio cui è sottoposta l'impresa operante nel settore che ci occupa, in funzione dell'utilizzo del fattore terra. Cfr. F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, p. 3.

[8] In tal modo aderendo alla tesi di F. PICCIAREDDA , *op. cit.*, p. 241. Sul punto G. CARRARA, *Corso di diritto agrario*, Roma, 1929; F. PERGOLESI, *Schema di un'introduzione allo studio del diritto agrario*, in *Riv. dir. agr.*, 1931, pp. 195 ss., 482 ss., 663 ss.; A. ARCANGELI, *Istituzioni di diritto agrario*, I, Roma, 1932; G. VIGNOLI, *Aspetti giuridici delle attività genetiche in agricoltura*, Milano, 1986; ID., *Profili giuridici della produzione agricola*, Milano, 1991; C. GERMANÒ, *Manuale di Diritto Agrario*, 6ª ed., Torino, 2006; L. COSTATO, *Corso di diritto agrario italiano e comunitario*, 3ª ed., Milano, 2008.

Prova ne sia il ricorso «a termini etimologicamente riferibili a – ed a metafore derivate da – vicende naturali (…), tuttora frequenti nei testi normativi» [9] e, particolarmente, «la dipendenza dall'immagine agricola di frutto» che emerge «non solo dalla razionalizzazione del concetto di reddito, ma anche dalla ricostruzione dei rapporti capitale-reddito», ovvero dall'opposizione «tra reddito-frutto e capitale-fonte» [10].

Non essendo, evidentemente, questa la sede in cui si possa ripercorrere puntualmente l'articolata evoluzione che ha determinato l'attuale statuto civilistico e fiscale dell'impresa agricola – peraltro già oggetto di importanti contributi scientifici – [11], in argomento basti sottolineare come il percorso attraverso cui è maturata la questione relativa trattamento giuridico delle attività economiche in esame, in una con il passaggio dalla società preindustriale a quella odierna, sia stato, oltre che lungo, accidentato [12].

Per alcuni Autori, la tensione, in termini d'interessi socio-economici in conflitto tra la rivendicazione di un'identità da preservare – di cui si sono fatti portavoce i ceti agricoli – e le spinte favorevoli ad escludere differenze sostanziali nell'ambito della moderna produzione di massa ha, infatti, generalmente, convissuto, in parte intrecciandosi, con quella contrapposizione tutta interna all'approccio teorico dei giuristi che è possibile rinvenire tra chi invoca la "natura delle cose" per valorizzare la presenza di fenomeni diversi, dotati di proprie autonome identità, e chi, viceversa, assegna alla "forma giuridica" la funzione selettiva o aggregante di dati empirici, in vista dell'applicazione di un trattamento giuridico differente o eguale [13].

---

[9] Cfr. A. FEDELE, *L'imposizione immobiliare. dalla metafora della "fonte" all'intenzionalità del risultato produttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, V, p. 535, che si riferisce, espressamente, a termini quali "fonti" reddituali e "cespiti" produttivi, nonché alla descrizione dei redditi come "frutti", "maturati" o "fluenti".

[10] Cfr. E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, p. 154.

[11] Il riferimento attiene, particolarmente, a A. JANNARELLI, *La vicenda storica dell'impresa agricola*, in A. JANNARELLI-A. VECCHIONE (a cura di), *L'impresa agricola*, Torino, 2009, p. 4 ss.; B. ACQUAS, *L'impresa agricola dal codice del commercio al codice civile e la sua tendenza evolutiva*, in *Dir. fall.*, 1984, p. 297 ss.; A. DI PIETRO, *Incongruità del sistema fiscale attuale*, in *L'impresa agricola italiana*, in *Quaderni dei I georgofili*, 2002, II, p. 137 ss., S. MULEO, *op. cit.*, *passim*; F. PICCIAREDDA, *op. cit.*, *passim.*

[12] In questa prospettiva, suscitano particolare interesse le considerazioni svolte da Cesare Vivante nella prolusione del 14 gennaio 1888, in *Arch. giur.*, XXXIX, fasc. 5, p. 6, successivamente ripresa sotto forma di *Introduzione*, nel *Trattato di diritto commerciale*, Milano, 1906, p. 1 ss.

[13] Così A. JANNARELLI, *op. ult. cit.*, p. 5, il quale, sottolinea, in specie, come il settore economico primario abbia conosciuto «in un arco di tempo relativamente breve, un du-

In quest'ottica, si può rammentare, anzitutto, come il Codice del Commercio del 1882, rimasto formalmente in vigore fino all'emanazione del Codice civile del 1942, nel far discendere la qualifica d'imprenditore dall'atto di commercio [14], definisse come "impresa" l'iniziativa di produzione connotata da un'organizzazione di mezzi reali e personali a carattere prevalente rispetto al lavoro esecutivo del soggetto cui riferirla, escludendo, esplicitamente, dal proprio ambito di applicazione la produzione agricola [15].

La "naturalità" del processo produttivo legato alla coltivazione della terra e la circostanza che i prodotti agricoli fossero "ricevuti" dall'agricoltore non già per via di scambio da un precedente produttore ma, direttamente, dalle forze della natura [16], ponevano, invero, il settore primario su un piano di "nobile" diversità rispetto agli altri settori economici, giustificandone la centralità all'interno del codice civile [17].

In tale contesto, l'attività agraria, ritenuta appannaggio esclusivo dell'aristocrazia e della borghesia fondiaria "conservatrice", è stata, lungamente, regolata come una delle tante facoltà di godimento riconosciute al proprietario

---

plice processo da un lato, la perdita definitiva del suo primato storico a vantaggio prima dell'industria e poi del terziario, dall'altro, una progressiva attrazione, in termini di tendenziale omologazione, da parte di modelli organizzativi e comportamentali che proprio in quegli altri settori hanno conosciuto il nuovo inveramento, sì da segnare il passaggio alla società industriale e successivamente a quella post-industriale».

[14] Cfr. S. MULEO, *Impresa agraria e imposizione reddituale*, Milano, 2005, p. 6, che sottolinea, anche, come, nel codice del 1882, l'atto di commercio svolgesse una duplice funzione, in quanto: a) faceva derivare i diritti e le obbligazioni regolate dal diritto commerciale e, di conseguenza, b) identificava la figura del commerciante. Dall'applicazione del diritto commerciale scaturiva, inoltre, il riparto di giurisdizione tra magistratura ordinaria e magistratura mercantile e l'utilizzo, in materia di commercio, di un criterio di gerarchia delle fonti che, in modo diversamente da quanto avveniva in relazione al diritto civile, disponeva l'osservanza degli usi mercantili in mancanza di espresse leggi commerciali, con ciò ammettendo l'eventualità che questi ultimi prevalessero sulle leggi civili. Su quest'ultimo aspetto, particolarmente, C. VIVANTE, *Trattato di diritto commerciale*, vol. I, Torino, 1893, p. 69.

[15] Invero, non solo, l'art. 3 del Codice del commercio mancava di qualunque riferimento all'atto agricolo ma il successivo art. 5 stabiliva, finanche, che le vendite di prodotti del fondo agricolo, effettuate dal coltivatore, non potessero considerarsi *commerciali.* Le vicende riferibili alle codificazioni ottocentesche e alla *ratio* relativa all'esclusione della produzione agricola dal novero delle attività riconducibili nella nozione di impresa a suo tempo accolta risultano, particolarmente, approfondite da S. MULEO, *op. cit.*, p. 9 ss.

[16] In quest'ottica, particolarmente, S. CASTAGNOLA, *Il Commercio in generale*, Torino, 1895, *sub* art. 5, p. 74, il quale, non negava che «l'agricoltura è una manifattura dei prodotti agricoli; ma questi prodotti» aggiungeva «l'agricoltore non li riceve già per via di scambio da un precedente produttore, mentre li riceve invece direttamente dalle forze della natura».

[17] Così A. JANNARELLI, *op. ult. cit.*, p. 31.

terriero [18], e, in quanto tale, è stata resa destinataria di una tutela più ampia e satisfattiva di quella accordata al settore commerciale [19].

Siffatta impostazione, che pure non era andata esente da critiche [20], in virtù della censurabile distinzione tra disciplina civile e commerciale, nonché della progressiva dilatazione degli atti di commercio oltre la loro sfera originaria [21] è stata, in parte, mitigata dal Legislatore del 1942, il quale, nel provvedere all'unificazione del Codice di commercio con il Codice civile, all'art. 2082 c.c., ha costruito la figura dell'imprenditore come un *genus* entro cui ricomprendere sia l'imprenditore agricolo, di cui all'art. 2135 c.c., sia l'imprenditore commerciale, di cui all'art. 2195 c.c [22].

---

[18] In argomento M. GOLDONI, *Dal 1882 al 1942: la collocazione dell'agricoltura in un sistema caratterizzato dalla duplicità di codici di diritto privato*, in *Trattato breve di diritto agrario italiano e comunitario*, diretto da L. Costato, 3ª ed., Padova, 2003, p. 159.

[19] In un contesto nel quale l'agrarietà costituiva, quindi, una categoria sostanzialmente pre-giuridica ricavabile dall'interprete guardando ad altre scienze (in particolare economiche), il confine tra "commercio" e "agricoltura" non poteva, tuttavia, essere riscontrato nella natura dell'attività esercitata. Sebbene vi fosse assimilata la manifattura organizzata dei prodotti del suolo, la produzione agricola non era, invero, considerata un atto di commercio. In quest'ottica MULEO S., *op. cit.*, p. 9 ss.

[20] Per una ricognizione sul punto si v. A. JANNARELLI-A. VECCHIONE, *L'impresa agricola*, in *Trattato di Diritto Commerciale*, diretto da V. Buonocore, sez. I, Tomo II.II, Torino, 2009, p. 4 ss.; B. ACQUAS, *L'impresa agricola dal codice del commercio al codice civile e la sua tendenza evolutiva*, in *Dir. fall.*, 1984, p. 297.

[21] S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 8 che, in nota 11, si richiama, particolarmente, a C. VIVANTE, *Per un codice unico delle obbligazioni*, in *Arch. giur.*, 1887, p. 449 e ID., *Trattato di diritto commerciale*, vol. I, Torino, 1893, p. 3.

[22] A. JANNARELLI, *Impresa agricola*, in *Treccani.it*, sostiene che il legislatore codicistico abbia, volutamente, creato un sistema binario nel cui ambito tali figure operano come *species* del più vasto *genus* disciplinato dall'art. 2082 c.c. In tal senso F. GALGANO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico dell'economia*, vol. II, Padova, 1978, p. 68; E. ROMAGNOLI, *L'impresa agricola nell'ordinamento italiano. Problemi e dibattiti vecchi e nuovi*, in *Il diritto del lavoro*, 1993, I, p. 426; M. GOLDONI, *Gli imprenditori agricoli*, in *Trattato breve di diritto agrario italiano e comunitario*, diretto da L. Costato, 3ª ed., Padova, 2003, p. 159. *Contra*, anzitutto, G. FERRI, *Revisione del c.c. e autonomia del diritto commerciale*, 1945, I, p. 101, che poi sviluppò tale tesi nella sua Relazione al Terzo Congresso Nazionale di Diritto Agrario (*L'impresa agraria è impresa in senso tecnico?*, negli *Atti del Terzo Congresso Nazionale di Diritto Agrario*, Milano, 1954, p. 394 ss.). Nel senso dell'irrilevanza pratica della nozione di imprenditore agricolo L. PANZANI, *La piccola impresa nella legislazione agraria dal 1865 al 1942*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1976, I, p. 1482. Più recentemente, in senso conforme alla tesi prevalente E. CASADEI, *La nozione di impresa agricola dopo la riforma del 2001. Il diritto agrario vigente tra novità e tradizione* (Atti del convegno organizzato da AICDA in collaborazione con l'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Lodi, Lodi, 15-16 maggio 2009), Cremona, 2010, p. 9, nonché in *Riv. dir. agr.*, 2009, I, p. 309.

Sul punto, per quanto di nostro interesse, vale, anzitutto, segnalare come la prima di tali figure abbia assunto, nella normativa vigente, una connotazione essenzialmente "negativa" [23].

Lo statuto speciale dell'imprenditore agricolo, ottenibile per residuo da quello dell'imprenditore commerciale, è stato, invero, concepito come strumento attraverso cui circoscrivere l'applicabilità della disciplina di cui all'art. 2195 c.c., per assicurare ai soggetti operanti nel settore primario un trattamento giuridico di sostanziale privilegio [24].

Prova ne sia che gli imprenditori agricoli, pur sottoposti alla disciplina generalmente prevista per l'imprenditore, risultano, spesso, beneficiari di previsioni "caratterizzanti", quali, ad esempio: la tassazione sulla base di coefficienti forfettari; la possibilità di usufruire di rilevanti agevolazioni previdenziali e creditizie; e l'esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili (art. 2214 c.c.) e dall'assoggettamento alle procedure concorsuali (art. 2221 c.c.) [25].

La *ratio* di questa scelta normativa, certamente favorita dalle pressioni che

---

[23] G.F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale*, Milano, 2015, p. 48 ss.

[24] In quest'ottica S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 9 ss., il quale rammenta, anche, come nel nostro Paese, le codificazioni ottocentesche distinguessero, nettamente, tra l'attività di produzione agricola, considerata appannaggio esclusivo dell'aristocrazia e della borghesia fondiaria "conservatrice" e l'attività di commercio e industriale, espressione delle classi produttrici della nuova ricchezza, più propense al rischio e, in quanto tali, più "dinamiche", al fine di riconoscere alle prime un trattamento giuridico privilegiato. In un contesto nel quale l'agrarietà costituiva, quindi, una categoria sostanzialmente pre-giuridica ricavabile dall'interprete guardando ad altre scienze (in particolare economiche), il confine tra "commercio" e "agricoltura" non poteva, tuttavia, essere riscontrato nella natura dell'attività esercitata. Sebbene vi fosse assimilata la manifattura organizzata dei prodotti del suolo, la produzione agricola non era, invero, considerata un atto di commercio. In argomento, si v., anche, G.B. FERRI, *Proprietà produttiva ed impresa agricola*, Torino, 1992, p. 143, il quale, nel soffermarsi sulla possibilità di utilizzare la locuzione "imprenditore agricolo" in relazione al soggetto che esercita una delle attività di cui all'art. 2135 c.c. pre-riforma, evidenzia come «l'imprenditore, in agricoltura, è stato sempre cercato nell'articolo 2135 cc., ma, in questo articolo non si trova l'imprenditore di cui parlano gli studiosi del diritto agrario ed, evidentemente, tantomeno, tanto meno, si trova l'imprenditore (quello vero) di cui parlano gli studiosi del diritto commerciale (quello, per intenderci, dell'art. 2082 c.c.)». Per detto Autore «si trovava e si trova un "signore" che, se così si può dire, continua muoversi, come si è detto in un'ottica e secondo una logica sostanzialmente proprietaria. Insomma, il legislatore del 1942, con la figura dell'imprenditore agricolo, delineata nell'art. 2135 c.c., sembra aver voluto far recuperare, nel sistema del Codice civile, alla proprietà (e dunque quella dimensione dell'avere) quel prestigio che nella dimensione del lavoro (e quindi del fare) le aveva sottratto».

[25] Nella stessa ottica, giova rammentare come fino all'introduzione della L. n. 580/1993, l'imprenditore agricolo fosse esonerato anche dall'obbligo d'iscrizione nel registro delle imprese.

il ceto agrario riuscì ad esercitare nel dibattito che precedette l'emanazione del Titolo V del codice civile, risiede, per la dottrina prevalente, oltre che nel primato che il fascismo riconosceva alla terra, come fondamento della potenza nazionale [26]; nell'asserita necessità di valorizzare le divergenze che connotano l'esercizio dell'attività agricola rispetto a quella commerciale [27].

Tali divergenze riconducibili, soprattutto, all'assenza di un autonomo coordinamento dei fattori produttivi da parte dell'imprenditore agricolo e ai condizionamenti che la sua attività sopporta in virtù di fattori esogeni aleatori, come quelli legati ai mutamenti climatici e all'insorgenza di epidemie, hanno, tuttavia, subito un notevole ridimensionamento a causa del progresso tecnologico e della meccanizzazione delle attrezzature agricole registratisi degli ultimi decenni.

I richiamati fenomeni hanno, invero, assecondato una sostanziale standardizzazione dei processi e dei prodotti agricoli e, per questa via, una consistente riduzione dei rischi connessi all'esercizio dell'attività primaria [28].

Di questa evoluzione hanno preso, progressivamente, coscienza alcuni Autori i quali, nel porre in discussione la validità della disciplina vigente rispetto alla reale dimensione e all'impatto che quest'attività esercita sul sistema economico domestico, hanno finito col sostenere la necessità di riconoscere *l'industrializzazione di fatto* del settore che ci occupa [29].

---

[26] Sul dibattito dottrinale che precedette la nascita della nuova figura dell'imprenditore agricolo, *ex multis*, A. JANNARELLI, *L'imprenditore agricolo e le origini del Libro V del Codice civile*, in *Quaderni fiorentini*, 30, tomo II, Milano, 2001, p. 511; P. GROSSI, *Itinerari dell'impresa*, in *Quaderni fiorentini*, 28, tomo II, Milano, 1999, p. 999.

[27] B. LIBONATI, *Diritto commerciale. Impresa e società*, Milano, p. 12 ss.

[28] F. GALGANO, *L'imprenditore*, Bologna, 1970, p. 21 argomenta, addirittura, l'esistenza di un "doppio rischio" correlato all'impresa svolta mediante l'utilizzo del fattore "terra". In tal senso, anche S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 3, secondo cui, l'art. 32 del Trattato UE avrebbe, indirettamente, riconosciuto il permanere di ragioni legittimanti il differente trattamento del settore agricolo proprio sulla scorta della medesima considerazione.

[29] Sul punto A. VISCONTI, *La produzione di energia da fonti rinnovabili quale attività connessa a quelle agricole: possibilità concreta o occasione mancata?*, in *Dir. prat. trib.*, III, 2007, che dà, particolarmente conto della tradizionale *querelle* tra gli studiosi di diritto Agrario, da sempre propensi ad assoggettare alla disciplina agraria ogni attività legata alla produzione di specie animali e vegetali, a prescindere dalla dimensione tecnico-organizzativa dell'impresa; e gli studiosi di diritto Commerciale che, ipertrofizzando le peculiarità del richiamato processo produttivo, avrebbero preferito includere nello statuto dell'impresa agricola solo quelle iniziative che, pur essendo finalizzate alla produzione di specie vegetali e animali, subordinino il fattore produttivo della "terra" a quello del "capitale". In argomento giova, peraltro, segnalare come già C. VIVANTE, *op. ult. cit.*, p. 16, avvisasse della progressiva "commercializzazione" del diritto privato e, dunque, delle regole che disciplinavano l'esercizio delle attività agricole, affermando che «dalla nascita

In mancanza di una conseguente modifica dell'assetto codicistico, per lungo tempo, è stata, però, la legislazione speciale in materia di contratti agrari, di previdenza del lavoro in agricoltura e di fiscalità d'impresa a farsi carico dei citati mutamenti, ponendo le basi per la riforma del 2001.

Proprio quest'ultima ha, ad esempio, formalizzato la sostituzione del termine «bestiame» con quello di «animali», poi recepita dal Decreto n. 228/2001 [30].

Nella ricostruzione del modello disciplinare in esame, particolare importanza hanno, inoltre, assunto il consolidamento dell'esperienza comunitaria e l'avvento dei meccanismi d'intervento sui mercati agricoli dalla stessa provenienti.

In quanto costruita sulla base di criteri "merceologici" incapaci di interferire sulla qualificazione giuridica dell'attività economica presente nei vari contesti legislativi nazionali e sulle eventuali differenziazioni legate alle dimensioni delle strutture produttive di base, la disciplina europea ha, invero, indirettamente, comportato un progressivo ridimensionamento della rilevanza assegnata al dato fondiario dall'ordinamento interno [31].

Per questa via, la centralità originariamente riconosciuta all'elemento territoriale è stata, dunque, sostituita da una definizione «più dinamica ed in linea con la diversa realtà tecnico-economica», in cui, di fatto, assumono «valore prevalente quelle strutture produttive che si possono avvalere della terra come uno strumento di supporto» [32].

Prima di dar conto del diverso contenuto riferibile alla nozione civilistica e

---

alla tomba, per corteo battesimale, per la festa delle nozze, per le onoranze dei morti è sempre il codice di commercio che ormai governa l'atto del cittadino che contrae con un'impresa mercantile».

[30] Sul punto A. IANNARELLI, voce *Impresa agricola*, in *Treccani.it*, secondo cui, la spinta verso una progressiva revisione dell'impostazione tradizionale che identificava l'agrarietà dell'impresa con la sola utilizzazione produttiva del fondo, ha rispecchiato l'indubbio, progressivo, avvento di una agricoltura industrializzata, destinata a sostituire in modo sempre più incisivo il fattore fondiario con mezzi meccanici, con la chimica e con sofisticate strutture tecnologiche.

[31] In argomento A. JANNARELLI, *op. ult. cit.*, p. 138 ss.

[32] Cfr. Cass., sentenza 10 dicembre 2012, n. 24995. Conforme F. GALLIO-M. GREGGIO, *Tassazione forfettaria delle imprese agricole e procedure concorsuali*, in *Dial. trib.*, 2014, IV, p. 432, i quali evidenziano proprio come ai fini dell'attuale definizione di imprenditore agricolo non sia più necessario «un vero e proprio collegamento reale della produzione con il fondo, ma un collegamento anche soltanto virtuale o potenziale», peraltro, adducendo a sostegno della richiamata affermazione la circostanza che «il nuovo art. 2135 c.c. ribadisce la possibilità di qualificare come imprenditore agricolo anche colui che svolga una serie di "attività connesse", richiedendosi di fatto che tali siano esercitate prevalentemente con l'utilizzo, da parte dell'imprenditore, di prodotti, mezzi e risorse provenienti dalla propria attività agricola».

alla nozione fiscale di imprenditore agricolo delineatesi nell'ultimo quindicennio, sembra, pertanto, utile riferirsi ai concetti emersi in sede sovranazionale, per verificarne, non solo, l'attitudine ad influenzare le scelte operate dal Legislatore interno ma, anche, la capacità di incidere sulle difformità, tutt'ora esistenti, tra i requisiti civilistici e i requisiti autonomamente fissati da altri settori dell'ordinamento statale, ai fini della delimitazione della fattispecie che ci occupa [33].

2. *La nozione comunitaria d'impresa agricola*

La politica agricola comune (PAC) occupa, da tempo, un posto di primo piano nell'ambito delle *politiche settoriali* dell'Unione. Ciò, non solo, perché rappresenta la più integrata di esse ma, anche, perché impegna la maggior parte delle risorse del bilancio europeo [34].

Tale politica, secondo quanto chiarito dall'art. 39 TFUE, mira, in specie, ad: a) incrementare la produttività dell'agricoltura, sviluppando il progresso tecnico e assicurando un impiego ottimale dei fattori di produzione, in particolare della manodopera; b) assicurare un tenore di vita equo alla popolazione agricola; c) stabilizzare i mercati; d) garantire la sicurezza degli approvvigionamenti; e e) assicurare prezzi ragionevoli ai consumatori [35].

---

[33] In argomento, particolarmente, A. FANTOZZI, *Impresa e imprenditore*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989, p. 2, il quale, evidenzia come il nostro legislatore della riforma abbia preso le mosse dalla nozione civilistica di imprenditore poi, immediatamente, deformarla al fine di ampliarne il contenuto e comprendere ogni ipotesi di attività commerciale organizzata o meno.

[34] Cfr. N. NUGENT, *Governo e politiche dell'Unione europea*, vol. III, Bologna, 2008, p. 110. In termini analoghi M. INGROSSO, *Agevolazioni per il ricambio generazionale nell'agricoltura ed aiuti di Stato*, in M. INGROSSO-S. FIORENTINO, *I tributi nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istiuti tributari tra giudice nazionale e giudice comunitario*, Napoli, 2015, p. 19.

[35] In argomento occorre, anzitutto, segnalare come, in base a una giurisprudenza consolidata, gli obiettivi della PAC possano non essere raggiunti tutti simultaneamente e integralmente. Il legislatore europeo dispone, quindi, di un ampio margine di discrezionalità nella scelta degli strumenti e della portata delle riforme necessarie in funzione dell'evoluzione dei mercati e delle priorità stabilite dalle altre Istituzioni sovranazionali. Accanto alla disciplina di cui agli artt. da 38 a 44, il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea pone, inoltre, ulteriori disposizioni applicabili all'insieme delle politiche e delle azioni comuni. In tale contesto, a venire in rilievo sono, in particolare, la promozione di un elevato livello occupazionale (di cui all'art. 9); la tutela dell'ambiente nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile (art. 11); la protezione dei consumatori (di cui al-

Possono, dunque, ricomprendersi in quest'ambito tutte le misure necessarie al raggiungimento dei menzionati obiettivi e, particolarmente: la regolamentazione dei prezzi; l'erogazione di sovvenzioni, sia alla produzione, sia alla distribuzione dei diversi prodotti; l'instaurazione di sistemi per la costituzione di scorte e per il riporto; nonché, eventuali meccanismi comuni di stabilizzazione all'importazione o all'esportazione [36]. Ai nostri fini, specifico rilievo assumono, inoltre: a) gli atti adottati dalle Istituzioni comunitarie allo scopo di sollecitare gli Stati membri ad approntare soluzioni normative volte a favorirne l'adeguamento dimensionale e strutturale; e b) gli atti volti alla predisposizione di sussidi finanziari destinati a sostenere il reddito agricolo, specialmente nei primi anni di insediamento dei giovani imprenditori nei territori rurali [37].

Destinatarie degli interventi in esame sono, generalmente, le imprese passibili di essere qualificate come "agricole".

È, dunque, anzitutto, di esse che occorre dare conto a chi legge, ove s'intenda procedere nella disamina delle ricadute che i richiamati interventi hanno sortito sulla normativa tributaria del settore.

Ebbene, in teoria, la ricerca di una nozione comunitaria di "impresa" e, particolarmente, di "impresa agricola" dovrebbe muovere dalle determinazioni contenute nei Trattati istitutivi e nelle relative norme di attuazione. Sennonché, dalla disamina di questi atti emerge, non solo, l'impossibilità di individuare i tratti caratteristici di una fattispecie dotata di valenza generale; ma, anche, la necessità di subordinare l'efficacia delle qualificazioni di volta in volta offerte dagli atti sovranazionali alle diverse finalità dei settori in cui le stesse risultano, concretamente, ricomprese [38].

La situazione diventa, anche, più delicata ove occorra declinare la richiamata nozione in ambito tributario.

---

l'art. 12); le esigenze in materia di benessere degli animali (di cui all'art. 13); la protezione della salute umana (di cui all'art. 168, par. 1); e la coesione economica, sociale e territoriale (di cui agli artt. da 174 e 178), il cui conseguimento rientra a pieno titolo nell'ambito della PAC.

[36] In argomento R. FRISCOLANTI-B. PAGAMICI, N*uova PAC 2014-2020: prospettive di sviluppo per l'agricoltura*, in *Agr.*, 2014, I, p. 17.

[37] Cfr. M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, p. 20.

[38] In quest'ottica G. AFFERNI, *La nozione di impresa comunitaria*, in F. GALGANO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, cit., vol. II, p. 134, secondo cui non è possibile individuare una nozione unitaria di impresa comunitaria, essendo questa un «dato variabile la cui identità dipende ed è strettamente collegata al contesto normativo di cui, nelle varie fattispecie, costituisce uno degli elementi qualificanti». Nella stessa ottica Cass., sentenza 28 marzo 1986, n. 2220, in *Giur. agr. it.*, 1987, II, p. 250; sentenza 11 febbraio 1984, n. 1051, in *Giur. agr. it.*, 1985, II, p. 492.

Invero, mentre nell'ordinamento tributario italiano la verifica della commercialità e/o dell'agrarietà dell'impresa risulta strettamente collegata all'interesse fiscale e alla corretta individuazione delle categorie reddituali e della base imponibile; nell'ordinamento UE, l'interesse garantito nell'accertamento dell'attività d'impresa è, unicamente, quello legato alla libera concorrenza e alla salvaguardia del mercato interno [39].

È, quindi, essenzialmente, a quest'ultimo che occorre riferirsi quando si vogliano individuare motivi comuni per una definizione d'impresa passibile di essere utilizzata anche per le attività del settore primario.

Tale criterio interpretativo, oltre che dalla Commissione, è stato avvalorato dalla Corte di Giustizia, la quale, pur basandosi sulla ricca prassi sviluppatasi in materia, ha, peraltro, generalmente, risolto le fattispecie concrete alla luce delle peculiarità proprie del caso specifico [40].

Per i Giudici di Lussemburgo, la nozione di impresa vale, invero, a ricomprendere qualsiasi soggetto che eserciti un'attività economica, in qualità di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi; e ciò a prescindere dal suo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento dell'attività intrapresa [41].

---

[39] F. AMATUCCI, *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 781; ID., *I requisiti di non commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per i riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 134, ove rilevato come la difformità tra il concetto di attività di impresa accolto in ambito nazionale e quello accolto a livello comunitario, discendendo dalla diversa *ratio* che li caratterizza, risulti idonea determinare una doppia e autonoma nozione di impresa, passibile di generare l'anomalia di regimi e discipline fiscali consentiti nell'ordinamento tributario interno, ma incompatibili con il diritto comunitario e viceversa.

[40] In quest'ottica G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, 7ª ed., Milano, 2012, p. 630.

[41] Cfr. Corte Giust., sentenza 14 marzo 2013, *Fresh Del Monte Produce, Inc. c. Commissione europea*, causa T-587/08, *Fresh Del Monte Produce, Inc. c. Commissione europea.* In ottica analoga già Corte Giust., sentt. 10 settembre 2009, causa C-97/08 P, *Akzo Nobel e a. c. Commissione*, in Racc. I-8237, pp. 54 e 55; e 29 settembre 2011, causa C-521/09, *Elf Aquitaine c. Commissione*, causa C-521/09 P, Racc. I-8947, p. 53. Sugli stessi profili, si possono, anche, citare: a) la sentenza 26 marzo 1987, causa C-235/1985, *Commissione c. Paesi Bassi*, pp. 7-8, secondo cui: «la nozione di attività economica è definita all'art. 4, n. 2, nel senso che vi sono incluse tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese in particolare quelle inerenti alle professioni liberali o assimilate»; b) la sentenza 12 settembre 2000, causa C-260/98, *Commissione c. Grecia*, p. 26, secondo cui: «l'analisi delle definizioni delle nozioni di soggetto passivo e di attività economiche e il suo carattere obiettivo nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati»; e c) la sentenza 4 marzo 2003, causa T-319/1999, *Federación Nacional de Empresas de Instrumentación Científica, Médica, Téc-*

Le pronunce europee, nel testimoniare la progressiva emersione di una nozione giurisprudenziale d'impresa palesemente più ampia di quella accolta dalla disciplina italiana, sembrano, peraltro, idonee ad attestare come, seppur carenti dei requisiti tradizionali individuati dal disposto codicistico, le definizioni accolte in ambito sovranazionale risultino, parimenti, suscettibili di fornire una notevole relatività, *ratione personarum*, al diritto della concorrenza, anche rispetto alla distinzione tra aree riconducibili al mercato e aree di attività estranee a quest'ultimo [42].

Una volta verificato come nell'ordinamento UE la possibilità di definire un'attività economica come "impresa" si fondi, soprattutto, sull'appartenenza e sulla vocazione al *mercato* del soggetto che la esercita [43], occorre, peraltro, accertare la validità di quanto affermato rispetto alle imprese operanti nel settore primario.

In questa prospettiva a venire in rilievo è, in primo luogo, l'art. 38, n. 1 TFUE. Tale articolo – deputato a tratteggiare l'ambito di intervento delle politiche agricole comuni – nel definire come "prodotti agricoli" «i prodotti del suolo, dell'allevamento e della pesca»; e «i prodotti di prima trasformazione che sono in diretta connessione con tali prodotti», manca, invero, di fornire una nozione compiuta di "impresa agricola".

Siffatta lacuna, che corrisponde a una scelta normativa motivata, essenzialmente, con l'asserita inutilità alla politica agricola comune di una legislazione di settore omogenea, oltre che con la necessità di porre in luce i caratteri di questa nozione che, di volta in volta, meglio rispondano al rag-

---

*nica y Dental (FENIN) c. Commi*ssione, in cui il Tribunale di I grado ha chiarito come: «ciò che caratterizza la nozione di attività economica è l'offerta di beni o servizi su un determinato mercato e non l'attività di acquisto, in quanto tale».

[42] In questi termini G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Milano, 2012, p. 631, secondo cui: «Ciò che rileva, quindi, è la natura "oggettiva" dell'attività e non quella soggettiva dell'ente. Ne segue che il giudice, nell'individuazione dell'economicità, Braccio di tipo funzionale, in applicazione, almeno in linea di principio, attività in questione possa essere svolta da un'impresa privata al fine di ottenere un profitto, oppure, città, secondo cui l'attività che per le sue caratteristiche non può, in alcun modo, essere svolta in equilibrio tra costi e ricavi non è "*economica*"».

[43] Cfr. M. MICCINESI, *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità della Chiesa e degli enti religiosi*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale* (*www.statoechiese.it*), p. 5, secondo cui, nell'impostazione dei giudici europei, l'appartenenza al mercato si rivela, soprattutto, nell'offerta onerosa di beni e servizi volti a soddisfare e attrarre la domanda di (attuali e potenziali) clienti; pur potendo, eventualmente atteggiarsi come propensione dell'impresa ad interagire con altri operatori economici per reperire, ordinariamente, sul mercato, i fattori della produzione. In argomento, per tutti, G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2003, p. 603; F. RASI, *Quali prospettive per gli enti non profit alla luce della giurisprudenza nazionale e comunitaria?*, in *Rass. trib.*, 2010, 5, p. 1354.

giungimento degli obiettivi posti dai Trattati [44], ha riverberato importanti effetti anche a livello delle fonti derivate [45].

Prova ne sia che le politiche di sostegno destinate al settore che ci occupa si sono poi, sempre, concretizzate in interventi incentrati sui prezzi dei prodotti agricoli individuati secondo una griglia merceologica realizzata in modo da prescindere dalla natura giuridica dell'attività economica di provenienza [46].

---

[44] In argomento si v. A. AFFERNI, *La nozione di impresa comunitaria*, in F. GALGANO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, vol. II, cit., p. 134, secondo cui l'impossibilità di individuare una nozione comunitaria d'impresa discende dal fatto che quest'ultima operi come «un dato variabile la cui identità dipende ed è strettamente collegata al contesto normativo di cui, nelle varie fattispecie, costituisce uno degli elementi qualificanti».

[45] Tale definizione non può, tuttavia, ritenersi esaustiva, in quanto, l'elenco dei richiamati prodotti viene, poi, ad essere concretamente specificato all'interno dell'allegato I, il quale, se da un lato, include, anche, i prodotti di seconda trasformazione, dall'altro, manca di menzionare prodotti del suolo, quali, ad esempio, il legno, il cotone o la seta, a loro volta oggetto di misure di politica comune basate, essenzialmente, sul disposto di cui all'art. 308 TFUE. Sul punto C. BISCARETTI DI RUFFIA, *Le regole di concorrenza dell'Unione europea per le imprese del settore agricolo*, in AA.VV., *Scritti in Onore di Giuseppe Tesauro*, vol. II, Napoli, 2014, p. 1410, il quale attribuisce particolare importanza alla circostanza che la Corte di Giustizia abbia inteso precisare come debbono intendersi come prodotti agricoli solo quelli per i quali esista un'evidente interdipendenza economica tra il prodotto di base e quello risultante dal processo di trasformazione, a prescindere dal numero di operazioni di cui questo consti (in tal senso citando Corte Giust., sentenza 29 maggio 1974, causa 185/73, *Hauptzollamt Bielefld c. Konig*, Racc., I-607, pp. 12 e 13). Gli stessi profili sono stati trattati da SGAMBANTI G., *Definizione di attività agricola nel diritto comunitario e obblighi di coltivare nel diritto interno*, Relazione al XXXVII Incontro di Studio del Ce.S.E.T., Firenze, 2009, p. 93, il quale sottolinea come «Vari sono stati, per altro, i tentativi di supplire a tale lacuna, anche per delimitare la competenza comunitaria nel campo delle strutture agricole. Se invero la Comunità ha una competenza di attribuzione e se la politica agricola comune oltre alla regolazione dei mercati agricoli, per la quale il riferimento ai prodotti appare essenziale, può estendersi, come è avvenuto, anche al settore della riforma delle strutture o, per usare la nuova terminologia, al settore dello sviluppo rurale, occorrerebbe una definizione delle attività agricole, per non pervenire alla inaccettabile conclusione che non siano delimitati i confini di tale intervento, sempre attuato utilizzando la base giuridica agraria dell'art. 37 (*ex* art. 43) del Trattato CE». In argomento si v. anche R. ALESSI, *L'impresa agricola dopo la Novella dell'art. 2135 c.c.*, in R. ALESSI (a cura di), *L'impresa agricola*, Milano, 2011, p. 36; AA.VV., *Dalla Riforma del 2003 alla PAC dopo Lisbona. I riflessi sul diritto agrario, alimentare e ambientale*, in *Atti del Convegno di Ferrara*, 6-7 maggio 2011, a cura di L. Costato, P. Borghi, L. Russo e S. Marnservisi, Napoli, 2011, p. 73 ss.; G. SCHIANO DI PEPE, *Agricoltura e impresa nel diritto comunitario*, in P. VERRUCOLI (a cura di), *La nozione di impresa nell'ordinamento comunitario*, Milano, 1977, p. 79 ss.

[46] Cfr. A. JANNARELLI, *op. ult. cit.*, p. 143. In argomento si v., anche, Corte Giust., sentenza 15 ottobre 1992, causa C-162/91, *Tenuta il Bosco S.r.l. c. Ministero delle Finanze*

Al riguardo, sia pure in via di prima approssimazione, si può, quindi, ripetere quanto precedentemente sostenuto a proposito dell'impresa *tout court*, ossia che l'assenza di una nozione giuridica sovranazionale se, per certi aspetti, rimanda alla "variabilità" tipica del relativo concetto, per altri, attesta la rilevanza assunta da una definizione sostanzialmente metagiuridica, di per sé «comprensiva di tutte le possibili fattispecie, nei loro più diversi aspetti, di "unità economiche"»[47].

Anche rispetto alla produzione agricola sembra, infatti, pacifica la possibilità di adottare un'accezione di "impresa" capace di ricomprendere ogni entità che eserciti un'attività economica legata al settore, indipendentemente dallo statuto giuridico alla stessa riferibile.

Al processo di elaborazione della nozione d'impresa utilizzabile con riferimento al settore primario non è, peraltro, rimasto estraneo il concetto di "struttura agraria" adoperato dal diritto UE[48].

Il riferimento attiene, particolarmente: 1) al Regolamento n. 1360/78 del 19 giugno 1978, secondo cui, per "produttore" deve intendersi «ogni conduttore di un'azienda agricola situata nel territorio della Comunità che» produca e/o trasformi «i prodotti del suolo o dell'allevamento» elencati nell'art. 3 del medesimo disposto normativo; e 2) al § 4, art. 1 del Regolamento n. 3508/92 del Consiglio del 27 novembre 1992, secondo cui: è "imprenditore" «il singolo produttore agricolo, persona fisica, giuridica o associazione di persone fisiche o giuridiche, indipendentemente dallo statuto giuridico conferito secondo il diritto nazionale" ed è "azienda" «l'insieme delle unità di produzione gestite dall'imprenditore che si trovano nel territorio di uno Stato membro».

Tali definizioni sono state, peraltro, precisate dalla Corte di Giustizia, la quale, in numerose pronunce, ha avuto, in specie, a chiarire come l'espressione "azienda agricola", che pure ricorre più volte nella normativa UE, in realtà, non assuma un connotato uniforme, variando, piuttosto, in funzione degli obiettivi specificamente perseguiti dalle singole disposizioni in cui si radica[49].

---

dello Stato, in *Racc.*, I, 5279, p. 19, secondo cui: «non è possibile ricavare dalle disposizioni del Trattato o dalle norme di diritto comunitario derivato una definizione comunitaria generale ed uniforme di "azienda agricola" valida per tutte le disposizioni di legge e di regolamento concernenti la produzione agricola, e che spetta alle istituzioni comunitarie elaborare, se necessario, ai fini della disciplina derivante dal Trattato, detta definizione di azienda agricola (sentenza 28 febbraio 1978, Azienda avicola Sant'Anna, causa 85/77, punti 8 e 14 della motivazione, Racc. pag. 527)».

[47] Cfr. R. ALESSI, *L'impresa agricola nel diritto comunitario. La nozione e i principi generali del sistema*, in *Notiziario Giuridico Telematico (http://www.notiziariogiuridico.it).*

[48] Così A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario comunitario*, Torino, 2010, p. 141.

[49] Sul punto R. ALESSI, *L'impresa agricola*, in AA.VV., *Il diritto privato dell'Unione europea*, a cura di A. Tizzano, *Trattato di diritto privato*, diretto da M. Bessone, XXVI, vol.

Gli stessi giudici, nel pronunciarsi sulla legittimità e sulla compatibilità della normativa italiana che vincolava la nozione di imprenditore agricolo a titolo principale alla produzione di un reddito proveniente dall'azienda agricola pari o superiore al 50% del suo reddito complessivo e, ad un tempo di lavoro dedicato ad attività esterne all'azienda inferiore alla metà del tempo di lavoro totale del medesimo soggetto, hanno, inoltre, escluso che gli Stati membri possano riservare regimi giuridici differenti ai vari soggetti esercenti l'attività agricola, discriminadoli in funzione della forma giuridica assunta [50].

2, 2ª ed., Torino, 2005, p. 1234 ss. Nell'ottica richiamata si può citare, ad esempio, Corte Giust., sentenza 28 febbraio 1978, causa 85/77, *Stè Azienda avicola Sant'Anna c. INPS et SCAU*, in *Riv. dir. agr.*, 1979, II, p. 165, secondo cui: «benché l'espressione "azienda agricola" ricorra più volte nella normativa comunitaria emanata dal Consiglio o dalla Commissione in materia agricola (…), la definizione di detta espressione, lungi dall'essere uniforme nell'insieme di tale normativa, del resto assai eterogenea, varia a seconda degli specifici obiettivi perseguiti dalle norme comunitarie in questione». Per la Corte, da tale constatazione discende la necessità di demandare, di volta in volta, alle Istituzioni comunitarie l'elaborazione di una nozione di *exploitation* agricole che sia coerente con le finalità regolamentari espresse dai Trattati. In quest'ottica, basti rammentare come l'art. 3 della Direttiva CEE 72/159 del Consiglio, riproposta dal regolamento CEE 797/85 del Consiglio, del 12 marzo 1985, inquadro le attività agricole produttive in funzione della percentuale di reddito che l'imprenditore agricolo trae dall'esercizio delle stesse, riferendo l'inquadramento della relativa qualifica professionale alle misure di armonizzazione del settore; mentre, il Regolamento CEE 1257/99 del 17 maggio 1999, condiziona il sostegno comunitario ai requisiti soggettivi concernenti il rispetto dell'ambiente, dell'igiene e del benessere degli animali, sempre che la produzione aziendale non comporti un aumento della produzione di «prodotti che non trovino sbocchi normali sul mercato», *ex* art. 5 del medesimo Regolamento. Sostanzialmente conforme la sentenza *Stè Villa Banfi c. Regione Toscana*, del 18 dicembre 1986, in cui si nega che gli Stati membri possano escludere dal campo di applicazione della Direttiva 73/440 CEE del Consiglio, dell'11 dicembre 1973, taluni modelli aziendali dotati di personalità giuridica, esclusivamente a motivo della forma adottata. Nel caso si specie, la ricorrente era la Stè Villa Banfi, una società anonima, cioè commerciale, cui la Regione Toscana opponeva il diniego alla realizzazione di nuovi impianti motivandolo con la circostanza che tale forma imprenditoriale (commerciale e non agricola) fosse esclusa dal novero delle società in diritto di presentare un piano di sviluppo ai sensi della Direttiva CEE 75/129 del Consiglio, del 17 febbraio 1975, sul riavvicinamento della legislazione degli Stati membri in materia di licenziamenti collettivi.

[50] Sul punto giova, ancora, richiamare la sentenza 6 novembre 1997, emessa in causa C-164/96 e avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Consiglio di Stato italiano, nella causa dinanzi ad esso pendente tra Regione Piemonte e Saiagricola S.p.a., sull'interpretazione della Direttiva CEE 72/159 del Consiglio e del Regolamento CEE 797/1985, in ordine al miglioramento dell'efficienza delle strutture agrarie ai fini dell'ammodernamento aziendale. Nel pronunciarsi sulla questione sottopostale, la Corte europea ha, invero, precisato come i citati disposti normativi, – volti a vincolare la nozione d'imprenditore agricolo a titolo principale: 1) alla produzione di un reddito proveniente dall'azienda agricola pari o superiore al 50% del suo reddito complessivo e, 2)

Ai nostri fini, sebbene più risalente, specifico interesse suscita, da ultimo, la giurisprudenza consolidatasi in materia di "quote latte" [51].

Nel ribadire come tali "quote" debbano considerarsi "legate" al terreno, a prescindere dalla circostanza che ad esercitare l'attività agicola sia il proprietario o l'affittuario dello stesso, la Corte ha, invero, precisato come la nozione di "azienda" accolta dalle fonti sovranazioni debba riferirsi al complesso delle unità di produzione che risultino, nel contempo, gestite dal produttore – vale

---

ad un tempo di lavoro dedicato ad attività esterne all'azienda inferiore alla metà del tempo di lavoro totale del medesimo soggetto –, debbano essere interpretati nel senso di non consentire «agli Stati membri che istituiscono un albo inteso a determinare i beneficiari del regime di aiuto instaurato dalla Direttiva 72/159, di escludere dall'iscrizione all'albo talune persone giuridiche per il solo motivo della loro forma giuridica e di prevedere un regime d'individuazione speciale mediante la creazione di un albo specifico destinato alle sole persone fisiche». Tale orientamento è stato, più recentemente, precisato dalla sentenza 11 gennaio 2001, emessa in causa C-403/98, avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunale di Cagliari nella causa dinanzi ad esso pendente tra l'Azienda Agricola Monte Arcosu S.r.l. e la Regione Autonoma della Sardegna. Esprimendosi sull'interpretazione dell'art. 2, n. 5 del Regolamento (CEE) del Consiglio 12 marzo 1985, n. 797; e dell'art. 5, n. 5 del Regolamento (CEE) del Consiglio 15 luglio 1991, n. 2328, relativi al miglioramento dell'efficienza delle strutture agricole, i giudici di Lussemburgo hanno, infatti, negato che i requisiti richiesti da questi articoli ai fini della qualificazione "agricola" di un'attività possano essere fatti valere dinanzi al giudice nazionale da una società di capitali al fine di ottenere il riconoscimento dello *status* di imprenditore agricolo a titolo principale, allorché il legislatore di uno Stato membro non abbia adottato le misure necessarie per la loro esecuzione nell'ordinamento giuridico interno.

[51] In argomento si v., ad esempio, la sentenza 13 luglio 1989, emessa nel procedimento 5/88, avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal *Verwaltungsgericht* di Francoforte sul Meno, nella causa dinanzi ad esso pendente fra Hubert Wachauf e la Repubblica federale di Germania, sull'interpretazione dell'art. 12, lett. d) del Regolamento del Consiglio 31 marzo 1984, n. 857, che fissa le norme generali per l'applicazione del prelievo di cui all'art. 5-*quater* del Regolamento n. 804/68, nel settore del latte e dei prodotti lattiero-caseari e dell'art. 5, n. 3 del Regolamento della Commissione 16 maggio 1984, n. 1371, che fissa le modalità di applicazione del prelievo supplementare di cui all'art. 5-*quater* del Regolamento n. 804/68. Nel caso di specie, un proprietario aveva concesso in affitto un terreno incolto a un conduttore il quale, dopo aver costituito una mandria di vacche da latte, aveva autonomamente deciso di cessare la sua attività. Dapprima consenziente, il concedente si era poi opposto a tale determinazione, ritenendola passibile di incidere negativamente sul valore del fondo affittato. Pronunciandosi sulla questione, la Corte europea ha, anzitutto, sostenuto che, fermo restando il diritto del conduttore a ricevere un equo indennizzo per l'incremento di valore apportato al fondo affittato, la "quota" dovesse, parimenti, considerarsi "legata" al terreno in cui egli aveva esercitato l'attività di produzione lattiera. La stessa Corte ha, inoltre, chiarito come la nozione di "azienda" accolta dall'art. 12 del menzionato Regolamento debba riferirsi al «complesso delle unità di produzione gestite dal produttore e situate nel territorio geografico della Comunità».

a dire da un soggetto che vende latte o altri prodotti lattiero caseari direttamente al consumatore o che effettua consegne all'acquirente – e situate nel territorio geografico della Comunità.

Per i giudici europei, la nozione in discorso non è, peraltro, sottoposta alla condizione che, in caso di affitto delle unità di produzione di cui trattasi, il bestiame da latte e gli impianti tecnici necessari per la produzione di latte abbiano costituito apporto del locatore, né alla condizione che dette unità siano, in forza del contratto di affitto, destinate specificamente alla produzione di latte.

Invero, nella prospettiva accolta, ad assumere rilievo sono sia la proprietà "fondiaria" riconducibile al concedente, sia la proprietà "colturale" o "aziendale", riferibile all'affittuario.

L'importanza di tale indirizzo, oltre che alle richiamate affermazioni di principio, è legata alla circostanza che, nella giurisprudenza esaminata, la Corte abbia, per la prima volta, considerato, l'*exploitation* come unità di fatto rinveniente dalla costituzione di elementi corporali e incorporali [52].

Nell'avvalorare l'esigenza di pervenire a una nozione uniforme di *exploitation agricole,* già sostenuta dal Comitato europeo di diritto rurale, all'interno di una proposta di armonizzazione fiscale del tasso di voltura per la trasmissione dei beni costituenti l'*exploitation* del modello non societario, quest'ultima ha, infatti, "aperto" a una concezione della figura dell'imprenditore agricolo passibile di ricomprendere formule assimilabili all'affitto, generalmente ritenute idonee a favorire (sia pure indirettamente), lo sviluppo di una agricoltura competitiva in ambito europeo [53].

Sintomatiche di questa tendenza sono, ad esempio, alcune definizioni contenute nei Regolamenti del Consiglio n. 1305/2013 (sullo sviluppo rurale), n. 1306/2013 (sul finanziamento, la gestione e il monitoraggio della politica agricola comune), n. 1307/2013 (sui pagamenti diretti), n. 1308/2013 (sull'OCM unica), e n. 1310/2013 (recante norme transitorie e di adeguamento), aventi tutte applicazione dal 1° gennaio 2015 [54].

---

[52] M. ANGIULLI, *Attività agricola e reddito d'impresa*, in *Annali del Dipartimento Jonico*, anno I, 2013, p. 26.

[53] *Actes du XVème Symposium du Comitè Europèen de Droit Rural*, 21-22 settembre 1990, Insitut fur Landwirtschafsrecht de l'Universitè di Gottingen. In argomento M. ANGIULLI, *op. ult. cit.*, p. 27 che si richiama in nota 30 a C. BLUMANN-D. DENIS, PH. OLIVE, H*armonisation du droit agrarie en Europe: l'acquis, les besoins, les limite*s, *Rapport français au XVème Symposium*, in *Rev. dr. rur*., 1991, p. 49 ss. e p. 93 ss.; *Rapport de synthèse* de J. HUDAULT, in *Rev. dr. rur*., 1991, p. 109 ss.; V. GOTZ-J.H. UDAULT, *Harmonisierung des Agrarrecths in Europa, Cahiers de l'Institut de droit rural de l'Université de Göttingen*, t. 37.

[54] Restano salve alcune singole specifiche misure, oltre che la possibilità per gli Stati

Il riferimento attiene, particolarmente, alla nozione di "attività agricola", accolta dall'art. 4.1 (c) del nuovo Regolamento sui pagamenti diretti, secondo cui: «1. Ai fini del presente regolamento si intende per: ... (c)"attività agricola": i) la produzione, l'allevamento o la coltivazione di prodotti agricoli, compresi la raccolta, la mungitura, l'allevamento e la custodia degli animali per fini agricoli; ii) il mantenimento di una superficie agricola in uno stato che la rende idonea al pascolo o alla coltivazione senza interventi preparatori che vadano oltre il ricorso ai metodi e ai macchinari agricoli ordinari, in base a criteri definiti dagli Stati membri in virtù di un quadro stabilito dalla Commissione, o, iii) lo svolgimento di un'attività minima, definita dagli Stati membri, sulle superfici agricole mantenute naturalmente in uno stato idoneo al pascolo o alla coltivazione».

Invero, se si compara questa definizione con quella introdotta dal Regolamento n. 1782/2003, e sostanzialmente confermata dal Regolamento n. 73/2009, che qualifica come "attività agricola" «la produzione, l'allevamento o la coltivazione di prodotti agricoli, comprese la raccolta, la mungitura, l'allevamento e la custodia degli animali per fini agricoli, nonché, il mantenimento della terra in buone condizioni agronomiche e ambientali»[55], paiono evidenti alcune importanti differenze legate, soprattutto, alla circostanza di non poter più considerare sufficiente, ai fini definitori, il semplice «mantenimento della terra in buone condizioni agronomiche e ambientali», richiedendosi, piuttosto «il mantenimento della superficie agricola in uno stato che la renda idonea al pascolo o alla coltivazione senza particolari interventi preparatori», o «lo svolgimento di un'attività minima, che gli Stati membri definiscono, sulle superfici agricole mantenute naturalmente in uno stato idoneo al pascolo o alla coltivazione»[56].

---

membri di graduare l'applicazione di talune previsioni, con particolare riferimento ai pagamenti diretti.

[55] Ai nostri fini, parimenti interessanti risultano le altre definizioni contenute nell'art. 2 del regolamento, ovvero quelle di: «a) "agricoltore": una persona fisica o giuridica o un'associazione di persone fisiche o giuridiche, indipendentemente dalla personalità giuridica conferita dal diritto nazionale all'associazione e ai suoi membri, la cui azienda si trova nel territorio della Comunità ai sensi dell'articolo 299 del trattato e che esercita un'attività agricola; b) "azienda": l'insieme delle unità di produzione gestite dall'agricoltore, situate nel territorio di uno Stato membro; (...) f) "prodotti agricoli": i prodotti elencati nell'allegato I del trattato, compreso il cotone ed esclusi i prodotti della pesca».

[56] In argomento F. ALBISINNI, *Profili di diritto europeo per l'impresa agricola. Il regime di aiuto unico e le attività dei privati*, Viterbo, 2005, p. 52, secondo cui: «l'esplicita riconduzione, all'interno della definizione di "attività agricola" de "il mantenimento della terra in buone condizioni agricole e ambientali" non è una disposizione accidentale, ma serve a rimarcare, anche dal punto di vista formale, il distacco da ogni necessitato rapporto con

Nel contesto normativo vigente, a venire in rilievo è, quindi, il versante produttivo in senso lato e non più, solo, il mantenimento della terra. «L'agrarietà dell'attività svolta si misura», infatti, «in ragione della sua idoneità rispetto alle attività produttive di allevamento (il pascolo) o di coltivazione, che costituiscono il compito assegnato all'attività agricola in senso proprio. Di più: la formula proposta coinvolge gli Stati membri già nella conformazione produttiva dell'attività, anche in ciò segnando una novità rilevante rispetto alla precedente definizione, che rinviava agli Stati membri soltanto sotto il profilo del mantenimento delle minime buone condizioni agronomiche ed ambientali precisandone analiticamente obiettivi e norme, laddove nel testo in via di definitiva approvazione il rinvio alla competenza regolatrice degli Stati membri è ben più ampio, facendo riferimento ad un'attività ulteriore rispetto a quella del mantenimento della terra in idonee condizioni di capacità produttiva»[57].

Sostanzialmente conforme la giurisprudenza più recente che, nel definire l'impresa agricola come «unità tecnico-economica soggetta ad una gestione unitaria e che produce prodotti agricoli»[58], sembra, peraltro, sempre più pro-

---

la produzione. L'attività sostenuta è una attività che è qualificata in rapporto con il fondo, con il bene terra, e non in ragione della finalizzazione produttiva. (...) agricoltore, ai sensi dell'art. 2, par. 1, lett. a) del regolamento n. 1782/2003, è chi svolge un'attività agricola nei termini predetti e dispone di un'azienda agricola, cioè di un'unità di produzione da lui gestita. (…). La formula "coltivazione del fondo", adottata dal codice civile del 1942, e confermata dalla novella del 2001, è stata censurata come imprecisa sin dai primi commentatori, i quali hanno osservato come effettivo oggetto di coltivazione non sia il fondo, ma piuttosto le piante. Oggi l'art. 2 del regolamento n. 1782/2003 attribuisce a quella espressione un significato tutto diverso: oggetto della coltivazione è il fondo in quanto tale, la "terra", perfino prescindendo dalle piante e dai vegetali in essa collocati, e questo tanto più perché il regolamento esclude dal suo ambito di applicazione le colture permanenti e (...) non richiede neppure la semina».

[57] F. ALBISSINNI, *La definizione di attività agricola nella nuova PAC, tra incentivazione e centralizzazione regolatoria*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2014, V, p. 967, che sottolinea, anche, come «Il ruolo conformativo riconosciuto agli Stati Membri appare del resto non occasionale, ma assegnato *pour cause*, siccome logicamente connesso all'attenzione verso attività propriamente produttive, perché 28 Stati implicano 28 agricolture molto diverse, anzi – pensando alle tante agricolture italiane e di altri Paesi – ben più di 28 agricolture. La pluralità delle agricolture europee, le tante agricolture, ciascuna espressione del proprio territorio e delle caratteristiche di questo (storiche, culturali, ed umane, oltre che naturali), da sempre sottolineata dagli studiosi, ma a lungo negata dalle concrete scelte di Bruxelles che hanno nei fatti lasciato alla diversità ed alla dimensione locale uno spazio secondario e di risulta (...), trova oggi finalmente, con la rinnovata definizione di agricoltura e con gli spazi definitori assegnati agli Stati membri, formulazione giuridica esplicita e di portata generale».

[58] Cfr. Corte Giust., sentenza 5 febbraio 2015, causa C-498/13. Il caso esaminato na-

pensa ad avallare la tendenza a una legislazione multilivello, in cui, al tradizionale criterio gerarchico stanno, progressivamente, sostituendosi e/o accompagnandosi profili di competenza declinati nell'ambito del canone di sussidiarietà, secondo una logica di integrazione, composizione e bilanciamento tra principi [59].

3. *Presupposti "oggettivi" e "soggettivi" della nozione civilistica di impresa agricola*

L'impossibilità di rintracciare una nozione "generale" d'impresa agricola nell'ordinamento giudico dell'UE ha innestato importanti conseguenze anche nell'ordinamento interno.

Invero, in quest'ambito si è fatta, progressivamente, strada l'idea di assecondare il *trend* sovranazionale, valorizzando la "sostanza" dell'attività economica esercitata, piuttosto che la forma giuridica alla stessa riferibile, attraverso il ricorso a definizioni "aperte".

Anche i termini "azienda agraria" e "impresa agraria", tradizionalmente impiegati per identificare, rispettivamente, l'unità "oggettiva", costituita da un insieme di fattori produttivi disponibili in un certo luogo e in un certo lasso di tempo e l'unità "soggettiva", frutto della volontà imprenditoriale di usare i fattori disponibili in azienda per il conseguimento di obiettivi predeterminati [60], sono stati, pertanto, sempre più frequentemente, impiegati come sinonimi, per riferirsi all'unità tecnico-economica in cui si realizza la produzio-

---

sceva dalla questione pregiudiziale proposta dal Consiglio di Stato ellenico, il quale chiedeva alla Corte di Giustizia «se il regime istituito dal Regolamento n. 2078/92 e dal Regolamento n. 746/96 imponga che, per aver diritto all'ammissione al programma RTALT, sia necessario lo *status* di agricoltore o sia sufficiente sostenere il rischio economico dell'azienda integrata della cui gestione si è responsabili». Per approfondimenti: C. BOVINO-B. BIANCANIELLO, *Azioni agro-ambientali, "Misura F": i beneficiari sono solo gli agricoltori*, in *Agr.*, 2015, II, p. 21.

[59] In prospettiva analoga C. SACCHETTO, *La trasformazione della sovranità tributaria: i rapporti tra ordinamenti e le fonti del diritto tributario*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011, p. 4. In argomento si v., anche, G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, spec. Cap. I.

[60] In quest'ottica, anzitutto, A. SERPIERI, *Costi, rendimenti, imposte nell'agricoltura*, Firenze, 1939; ID., *L'agricoltura nella economia della nazione*, Firenze, 1940; ID., *L'azienda agraria*, Firenze, 1943.

ne di beni agricoli, in conseguenza di precise decisioni imprenditoriali [61].

Tale opzione normativa comporta, anzitutto, la necessità di combinare il concetto di "azienda agricola" desumibile dalla lettera dell'art. 2555 c.c. [62], con quello di imprenditore agricolo, di cui all'art. 2135 c.c. [63].

Ebbene, l'attuale formulazione di quest'ultimo articolo dipende, sostanzialmente, dal D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, di attuazione dell'art. 7 della L. 5 marzo 2001, n. 57, recante «Disposizioni in materia di apertura e regolazione dei mercati», il cui Capo II conferiva al Governo la delega a emanare uno o più provvedimenti legislativi «contenti norme per l'orientamento e la modernizzazione nei settori dell'agricoltura, delle foreste, della pesca e dell'acquacoltura e della lavorazione del pescato, anche in funzione della razionalizzazione degli interventi pubblici» [64].

---

[61] Sulla nozione di azienda agricola, per tutti, G. BIVONA, *L'azienda agraria*, in *Trattato breve di diritto agrario italiano e comunitario*, a cura di L. Costato, Milano, 2003, p. 289; C. LAZZARA-M. PARADISO, voce *Azienda agricola*, in *Dig. disc. priv.*, *sez. civ.*, II, Torino, 1988, *passim.*

[62] L'art. 2555 c.c. definisce l'azienda come «il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa». Tale nozione risulta, dunque, originariamente, distinta da quella di "impresa", che rappresenta, piuttosto, l'attività esercitata dall'imprenditore. Risulta, peraltro, controverso il significato ascrivibile al termine "beni" nel richiamato contesto. Se, invero, la giurisprudenza tende a ricomprendere nella nozione di "azienda" l'universalità dei beni e dei rapporti giuridici inerenti all'esercizio dell'impresa; più complesse appaiono, invece, le tesi avanzate in dottrina, nel cui ambito prevale l'orientamento secondo cui non vi apparterrebbero i rapporti obbligatori in genere. In argomento G.E. COLOMBO, *L'azienda e il mercato*, Milano, 1979, p. 23.

[63] Cfr. M. INGROSSO, *Agevolazioni per il ricambio generazionale nell'agricoltura ed aiuti di Stato*, in M. INGROSSO M.-S. FIORENTINO, *I tributi nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istituti tributari tra giudice nazionale e giudice comunitario*, cit., p. 24. La disciplina civilistica dell'impresa agricola è stata oggetto di importanti contributi dottrinali, tra cui, particolarmente: R. ALESSI (a cura di), *L'impresa agricola*, *cit.*; ID., *L'impresa agricola*, in *Il Codice Civile*, Commentario diretto da P. Schlesinger, Milano, 1990, spec. p. 67 ss.; A. JANNARELLI, *L'imprenditore agricolo e le origini del libro V del codice civile*, in *Quaderni Fiorentini*, 2001, p. 511 ss.; L. COSTATO, *Compendio di diritto agrario italiano e comunitario*, Padova, 1989, spec. pp. 153 e 410 ss.

[64] *Delega per la modernizzazione nei settori dell'agricoltura, delle foreste, della pesca e dell'acquacoltura*, pubbl. in *G.U.* serie generale, n. 66, del 20 marzo 2001. Di particolare interesse le lett. da a) a d) dell'art. 8 recante i principi e i criteri direttivi della delega: «a) definizione dei soggetti imprenditori agricoli, della pesca e forestali e riordino delle qualifiche soggettive; b) definizione delle attività di coltivazione, di allevamento, di acquacoltura, di silvicoltura e di pesca che utilizzano, o possono utilizzare, le risorse fondiarie, gli ecosistemi fluviali, lacustri, salmastri o marini con equiparazione degli imprenditori della silvicoltura, dell'acquacoltura e della pesca a quelli agricoli; c) definizione delle attività connesse, ancorché non svolte nell'azienda, anche in forma associata o cooperativa, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizza-

L'attuazione di questa delega volta, essenzialmente, a razionalizzare la menzionata disciplina, adeguandola alle indicazioni fornite dalla legislazione comunitaria [65] ha, invero, comportato l'adozione di tre decreti legislativi, rispettivamente nn. 226 (*Orientamento e modernizzazione nel settore della pesca e dell'acquacoltura a norma dell'art. 7, L. 5 marzo 2001, n. 57*), 227 (*Orientamento e modernizzazione del settore forestale a norma dell'art. 7, L. 5 marzo 2001, n. 57*) e 228 (*Orientamento e modernizzazione del settore agricolo a norma dell'art. 7, L. 5 marzo 2001, n. 57*), tutti del 18 maggio 2001, che hanno sostituito il vecchio disposto di cui all'art. 2135 c.c., ampliando, significativamente, il novero delle figure riconducibili nel relativo statuto [66].

Nel modificare l'art. 2135 c.c., il legislatore ha, in buona parte, accolto le istanze dottrinarie che evidenziavano la necessità di addivenire a un'interpretazione evolutiva del concetto di "agricoltura".

La definizione di "attività agricole" adottata dall'art. 1 del D.Lgs. n. 228/ 2001, pur ricalcando l'impostazione e la sequenza della norma licenziata nel 1942 [67], fornisce, infatti, alcuni specifici criteri interpretativi destinati ad assicurare al-

---

zione di prodotti agricoli, agroalimentari ed agroindustriali nonché alla fornitura di beni e servizi; d) previsione del registro delle imprese di cui agli articoli da 2188 a 2202 del codice civile, quale strumento di pubblicità legale dei soggetti e delle attività di cui alle lettere a), b), c), l) e u), nonché degli imprenditori agricoli, dei coltivatori diretti e delle società semplici esercenti attività agricola iscritti nelle sezioni speciali del registro medesimo". Sulle possibili ricadute della delega G. PISCIOTTA, *Il Regolamento (CE) n. 1346/2000 sulle procedure d'insolvenza e il suo impatto nell'ordinamento italiano*, in *Europa dir. priv.*, 2001, p. 413 ss., spec. pp. 419-420.

[65] Sul punto G. PISCIOTTA, *L'impresa agricola tra mercato e statuto*, in *Giureta*, VII, 2009 (consultabile su *www.giureta.unipa.it*), che evidenzia come il tentativo condotto dal legislatore delegante attenga all'individuazione di una nozione di imprenditore agricolo compatibile con il criterio adottato dal legislatore comunitario nell'art. 32 del Trattato UE al fine di delimitare l'ambito di *agrarietà* dei prodotti cui è riferita la disciplina del mercato europeo, secondo cui «per prodotti agricoli si intendono i prodotti del suolo, dell'allevamento e della pesca …» e, cioè al c.d. criterio agro-alimentare.

[66] Nella sua formulazione originaria, l'art. 2135 c.c. riservava la qualifica di "imprenditore agricolo" a chi esercitasse «un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e attività connesse», precisando, altresì, come dovessero reputarsi «connesse le attività dirette alla trasformazione, o all'alienazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura». In argomento, per tutti, E. CASADEI, *I tre decreti di orientamento agricolo, spec. sub Artt. 1 e 2 del Decreto legislativo n. 228 del 2001*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2001, spec. p. 728.

[67] In argomento R. ALESSI, *op. ult. cit.*, p. 12 che evidenzia come la richiamata nozione venga, ancora, fornita attraverso: l'elencazione delle attività idonee a imprimere all'impresa il connotato dell'agrarietà; e la conferma della possibilità di preservare il richiamato connotato, malgrado l'esercizio di altre attività, *sub conditione* dell'esistenza del vincolo della c.d. connessione.

la richiamata nozione un miglior margine di adattabilità al concreto evolversi della materia in cui si colloca [68].

Le attività agricole *ex se* sono, ora, quelle menzionate dal co. 1 dell'art. 2135 c.c., secondo cui: «è imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse»; e specificate nel co. 2 dello stesso articolo, in base al quale: «per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine».

Proprio quest'ultimo comma rappresenta uno dei principali elementi d'innovazione riferibili alla riforma in discorso.

Ciò, non solo, perché accoglie la c.d. *teoria del ciclo biologico*, secondo cui il dato centrale su cui riposa l'agrarietà dell'impresa è rappresentato dal «complessivo processo che si snoda nel tempo e che segna sul piano naturalistico la singolare parabola per effetto della quale entità materiali dotate di vita "organica" nascono crescono e muoiono e sono anche in grado di riprodursi, ossia di generare, a loro volta, altre entità materiali dotate anch'esse di vita» [69]; ma, anche, perché interviene a chiarire il rapporto tra attività agricole e base fondiaria, facendo venir meno la stretta connessione, precedentemente ritenuta imprescindibile, tra l'attività agricola e il terreno su cui la stessa viene esercitata [70].

---

[68] C. RUPERTO, *La giurisprudenza sul codice civile. Coordinata con la dottrina.* Libro V, Milano, 2012, p. 104.

[69] A. IANNARELLI, voce *Impresa agricola*, in *Treccani.it.*

[70] In tal senso Trib. Mantova, sentenza 4 dicembre 2003, secondo cui: «per effetto della nuova formulazione dell'art. 2135 c.c., è venuta meno la stretta connessione in precedenza ritenuta necessaria (cfr. Cass. 23-10-1998 n. 10527) fra l'attività agricola e la terra atteso che la norma di cui all'art. 2135 c.c. novellato a) fa riferimento agli animali e non più al bestiame (termine questo che ha sempre designato le sole specie animali legate al fondo in quanto destinate alla sua lavorazione o comunque alimentate con i prodotti coltivati sullo stesso), b) prende in considerazione anche solo un ciclo biologico o una fase necessaria dello stesso ed infine c) prevede l'utilizzazione del fondo quale strumento effettivo o solo potenziale per l'esercizio dell'attività agricola». Sul punto, in precedenza, si era soffermata Cass. 2 dicembre 2002, n. 17042, in *Foro it.*, 2002, I, c. 3539 che, nella parte motivata, aveva ribadito la necessitò del collegamento con il fondo ai fini della qualificazione agricola dell'attività di avicoltura, definendo il D.Lgs. n. 228/2001 «norma innovativa, ispirata da principi di diritto europeo, che non può operare retroattivamente, né portare argomenti in favore di una interpretazione estensiva o innovativa». Nello stesso senso Cass. 5 dicembre 2002, n. 17251, in *Foro it.*, 2003, I, c. 1156, con nota critica di S. MASINI, *La nuova definizione di imprenditore agricolo tra ricostruzione tipologica della realtà e interpretazione del giudice*.

In sintonia con una risalente tendenza normativa, continuano, peraltro, a far da contorno alla disposizione novellata una serie di norme extra-codicistiche volte ad estendere la qualificazione agricola ad altre attività, per via di equiparazione o di assimilazione e, dunque, a prospettare altrettante deroghe, o deviazioni rispetto alla nozione fornita dall'art. 2135 c.c.

Il riferimento attiene, particolarmente: a) all'art. 2, co. 2 e 3 del D.Lgs. n. 226/2001, in cui si assimilano all'imprenditore agricolo, l'imprenditore ittico, le cooperative di imprenditori ittici e i loro consorzi; b) all'art. 8 del D.Lgs. n. 227/2001, secondo cui, «le cooperative ed i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali, sono equiparate agli imprenditori agricoli»; e c) all'art. 1, co. 423 della L. 23 dicembre 2005, n. 266, come modificata dall'art. 1, co. 369 della L. 27 dicembre 2006, n. 296, in base alla quale «La produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti direttamente dal fondo, effettuate da imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2235, terzo comma del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario».

Parimenti significativo risulta il disposto dell'art. 14, co. 13-*quater* del D.Lgs. n. 101/2005, in base al quale: «L'attività esercitata dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 codice civile, di cura e sviluppo di un ciclo biologico di organismi vegetali destinati esclusivamente alla produzione di biomasse, con cicli colturali non superiori al quinquennio e reversibili al termine di tali cicli, su terreni boscati, costituiscono coltivazione del fondo ai sensi dell'art. 2135 del codice civile e non è soggetta alle disposizioni in materia di boschi e foreste».

Il quadro sintetizzato da tali norme non è, peraltro, andato esente da critiche. Secondo alcuni Autori, lo stesso pone l'interprete dinanzi ad una "riedizione" del fenomeno su cui la Novella del 2001 avrebbe dovuto incidere.

Pur affermando di voler consolidare la rintracciabilità nel sistema di una definizione normativa dell'agrarietà dell'impresa, il legislatore domestico finisce, invero, per smentire se stesso, proponendo una qualificazione dispensabile a beneficio di attività che in quella definizione generale non avrebbero potuto altrimenti rientrare [71].

S'impone, così, la necessità di premettere all'indagine condotta, almeno due considerazioni critiche: la prima attiene alla difficile praticabilità di uno studio compiuto in tema di impresa agricola, posta l'evidente labilità dei crite-

[71] Cfr. R. ALESSI, *op. ult. cit.*, p. 17.

ri che dovrebbero qualificarla, corroborando la determinazione di un catalogo predefinito di attività riconducibili nel richiamato statuto; la seconda riguarda la dubbia fruibilità di una categoria a sé stante di impresa "agricola", essendo, ormai, quest'ultima annoverabile, a pieno titolo, tra quelle soggette a registrazione, ai sensi dell'art. 2195 c.c. [72].

E, infatti, a fronte di disposizioni qualificatorie "sparse" e, spesso, antinomiche, non mancano interpretazioni volte a riconoscere la sostanziale rinuncia dell'ordinamento giuridico italiano a dotarsi di una nozione unitaria d'imprenditore agricolo, a beneficio di un catalogo tendenzialmente aperto di attività cui riconoscere il requisito dell'"agrarietà".

Proprio di tali attività si darà, dunque, preliminarmente conto nelle pagine successive, per verificare le eventuali "asimmetrie" che connotano la nozione di "attività agricola" accolta dal legislatore codicistico, rispetto a quella riferibile al sistema tributario, anche alla luce delle varie qualificazioni soggettive con cui la stessa può essere esercitata.

3.1. *Le attività agricole "principali"*

I costanti rimandi della normativa tributaria al catalogo di attività di cui all'art. 2135 c.c. rendono opportuno premettere alla trattazione del regime fiscale delle attività agricole una più attenta disamina delle definizioni civilistiche alle stesse riferibili.

Nel paragrafo precedente si è già detto di come il D.Lgs. n. 228/2001 abbia, di fatto, confermato il rapporto da specie a genere che intercorre tra la nozione di "imprenditore agricolo" accolta dal primo comma dell'art. 2135 c.c. e quella di "imprenditore" di cui all'art. 2082 c.c. [73].

Continua, invero, a qualificarsi come "imprenditore agricolo" chi eserciti

---

[72] Al riguardo, giova segnalare come, per la dottrina prevalente, l'esistenza di uno statuto speciale dell'impresa agricola trasparisse, particolarmente, dall'art. 2136 c.c., secondo cui: «le norme relative all'iscrizione nel registro delle imprese non si applicano agli imprenditori agricoli, salvo quanto è disposto dall'art. 2200». L'efficacia di questa previsione è stata, tuttavia, mitigata dall'emanazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 228/2001 secondo cui: «L'iscrizione degli imprenditori agricoli, dei coltivatori diretti e delle società semplici esercenti attività agricola nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'art. 2188 e seguenti del codice civile, oltre alle funzioni di certificazione anagrafica ed a quelle previste dalle leggi speciali, ha l'efficacia di cui all'art. 2193 del codice civile».

[73] In tal senso R. ALESSI, *op. ult. cit.*, p. 21. *Contra* A. GERMANÒ, *op. ult. cit.*, p. 506, che, nell'argomentare l'autosufficienza della nuova nozione di imprenditore agricolo, arriva, finanche, a sostenere che la stessa non richieda di essere inquadrata entro la cornice di cui all'art. 2082 c.c.

l'attività agricola a "scopo di lucro" e avvalendosi di un'organizzazione professionale [74].

Nella sua nuova formulazione il disposto dell'art. 2135 c.c. contiene, nondimeno, alcune innovazioni di cui non può non darsi conto a chi legge.

Il riferimento attiene, anzitutto, alla sostituzione del termine "bestiame" con quello di "animali", mediante cui il legislatore delegato ha ritenuto di estendere il campo di applicazione dello statuto agrario ad attività, non solo, dotate di caratteri autonomi ma, anche, prive di significative connessioni con la coltivazione della terra [75], quali, ad esempio, l'avicoltura, la cunicoltura, l'apicoltura, la bachicoltura e l'allevamento di animali "in batteria" esercitato all'interno di capannoni [76].

Ai nostri fini, parimenti rilevante pare l'accoglimento del criterio agrobiologico, da tempo propugnato dalla più autorevole dottrina civilistica; e ora desumibile dal disposto di cui al secondo comma dell'articolo [77].

La locuzione «cura e sviluppo di un ciclo biologico» adottata dal legislato-

---

[74] Sui tratti distintivi della nozione d'impresa generalmente accolta dal codice civile si v. F. GALGANO, *Diritto commerciale. L'imprenditore*, Bologna, 1982, p. 26 ss.; ID., *Lex Mercatoria – Storia del diritto commerciale*, Bologna, 2001; G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, Milano, 2015.

[75] Siffatto orientamento normativo era stato, in parte, anticipato dal Ministero delle Finanze, il quale, nella Risoluzione n. 445885, del 10 ottobre 1991 (sentita, anche, l'Avvocatura dello Stato), aveva chiarito come l'attività di allevamento potesse ritenersi agricola anche nel caso in cui: a) gli animali fossero stati acquistati presso terzi; b) la permanenza degli animali sul fondo non comprendesse tutta la durata del ciclo biologico di ciascuno di essi ma solo una fase apprezzabile dello stesso; c) gli animali fossero venduti prima della relativa riproduzione; d) si provvedesse all'alimentazione degli animali con mangimi provenienti anche esclusivamente dall'esterno del fondo. Sul punto G.P. TOSONI -F. PREZIOSI, *Agricoltura e fisco*, Milano, 2012, p. 3.

[76] Tali attività sono state ricomprese nel catalogo delle attività agricole dal Decreto del Ministero della Salute del 4 febbraio 2013, recante le disposizioni attuative del d.lgs. del 27 settembre 2012, n. 181. Siffatto provvedimento, nel soffermarsi: a) sui criteri di determinazione della densità di allevamento; b) sui criteri e sulle modalità per l'aumento in deroga della densità di allevamento e per l'organizzazione e lo svolgimento di corsi di formazione, nonché per il riconoscimento dell'esperienza acquisita dal personale che si occupa di polli da carne; c) sulla definizione della "violazione grave"; e d) sui criteri per autorizzare la troncatura del becco e la castrazione dei polli da carne, ha, invero, ritenuto di poter definitivamente estendere la richiamata qualificazione ad attività il cui svolgimento non è, necessariamente, correlato alla titolarità del fondo rustico da parte dell'imprenditore.

[77] In argomento si v. A. CARROZZA, *Problemi generali e profili di qualificazione del diritto agrario*, I, Milano, 1975, p. 74 ss.; ID., *Lezioni di diritto agrario*, I, *Elementi di teoria generale*, Milano, 1988, p. 10 ss.; L. COSTATO, *Corso di diritto agrario italiano e comunitario*, Milano, 2008, p. 6.

re del 2001 vale, invero, a indicare che si ha attività agricola ogniqualvolta si operi intervenendo – in tutto o in parte – nel ciclo vitale di piante e animali, al fine di favorirne lo sviluppo, ovvero di stimolarne la produzione; e ciò anche nel caso in cui ci si limiti a fornire un servizio di cura e sviluppo del ciclo biologico riguardante animali o vegetali che restino, nel corso del processo, in proprietà di terzi; e a prescindere dalla destinazione alimentare della produzione interessata [78].

Risultano, pertanto, superate le incertezze da cui originavano le controversie in merito all'attività di allevamento che, secondo alcuni, sarebbe stata agricola solo nel caso in cui l'animale fosse nato in azienda e ivi si fosse alimentato con mangimi ottenuti sul fondo, potendosi includere nel catalogo di cui all'art. 2135 c.c., non solo, le attività di allevamento di animali "in batteria", esercitate all'interno di capannoni ma, anche, la produzione di piante e fiori non germogliati nel vivaio, ma acquistati presso terzi a uno stato vegetativo avanzato [79].

Diversamente, ancorché organizzate e destinate al mercato, esulano dall'ambito di applicazione dell'art. 2135 c.c.: la raccolta di frutti spontanei e la caccia – le quali configurano un'attività di mera raccolta di tipo estrattivo assimilabile a quella mineraria o di pesca – [80]; nonché, l'allevamento di animali carnivori, come gatti, visoni, scimmie, coccodrilli e pitoni [81].

---

[78] Tale interpretazione è avvalorata dal disposto del co. 13 *quater* dell'art. 14 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, introdotto dall'art. 4, del D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101.

[79] Sono, pertanto, agricole: la serricoltura, la funghicoltura, la vivaistica e la produzione di fiori, semi, radici, rizomi e corteccia; oltre alla produzione di alimenti e alla realizzazione di vegetali non destinati all'alimentazione, quali, ad esempio, le fibre, perfino se destinati alla produzione di biogas ed energia elettrica o calorica. Sul punto, vale, tuttavia, segnalare come con sentenza 17251/2002, la Cassazione abbia cassato la sentenza di Corte Appello Venezia, 10 febbraio 2000, in *Riv. dir. agr.*, 2000, p. 108, con nota di L. Costato, che aveva riconosciuto natura agraria all'attività orto-florovivaistica indipendentemente dal legame allo sfruttamento ad opera dell'uomo dell'energia genetica della terra. Ciò, ovviamente, a condizione che presso l'azienda si sia avuto un incremento qualitativo e quantitativo apprezzabile.

[80] Cfr. L. COSTATO L, *op. ult. cit.*, p. 335. In proposito, giova, peraltro, rammentare come la frequente sovrapposizione della disciplina regolativa propria del codice civile con quella promozionale abbia modificato la configurazione dell'impresa di acquacoltura, originariamente ricompresa in quella agricola, proprio in virtù del criterio biologico introdotto dal nuovo art. 2135 c.c. Infatti, l'art. 3 del D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 100, nel modificare, per la seconda volta, l'art. 2 del D.Lgs. n. 226/2001, relativo all'imprenditore ittico, ha aggiunto un quinto comma, in funzione del quale, le imprese di acquacoltura sono solo equiparate alla figura dell'imprenditore ittico, a sua volta, equiparato a quello agricolo. Sul punto A. GERMANÒ-E. ROOK BASILE, *Trattato di Diritto Agrario*, I, Torino, 2011, p. 766; ID., *Art. 2135*, in *Commentario Gabrielli*, Torino, 2009, p. 614 ss.

[81] A. GERMANÒ, *op. ult. cit.*, p. 513.

Siffatto orientamento, che vale a includere nello statuto agricolo qualsiasi attività che richieda un intervento dell'imprenditore destinato a curare l'esito di quanto consente di ottenere la forza del ciclo produttivo, è stato avvalorato, anche, dalla giurisprudenza nazionale, la quale ha più volte osservato come nella definizione dell'imprenditore agricolo non assoggettabile a fallimento a rilevare sia proprio la partecipazione diretta del soggetto alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico, o di una fase dello stesso [82], in riferimento a specie vegetali o animali e indipendentemente dalle relative modalità organizzative ed esecutive [83].

Nel richiamato contesto normativo, specifico rilievo, assume, da ultimo, la precisazione secondo cui l'imprenditore "utilizza" o "può utilizzare" il fondo, il bosco o le acque [84].

---

[82] La formula «o di una fase dello stesso» adottata dal co. 2 dell'art. 2135 c.c. consente di riconoscere l'agrarietà di attività volte ad assicurare solo parte del ciclo biologico, di guisa da poter considerare imprenditore agricolo anche chi curi solo una delle fasi necessarie dello stesso. Per questa via, possono, dunque, considerarsi "agrarie" le attività svolte da chi allevi animali e piante per un periodo limitato della loro vita, come per l'ingrasso di bovini acquistati dall'imprenditore agricolo quando sono a un certo livello di sviluppo. In tali ipotesi, l'essere vivente compie il suo ciclo vitale in mano a diversi operatori economici che ne curano lo sviluppo in tempi differenti e non per la sua interezza. Così E. CASADEI, *La nozione di impresa agricola dopo la riforma del 2001*, in *Riv. dir. agr.*, 2009, I, p. 334. La "cura" e lo "sviluppo" del ciclo biologico non ricorrono, viceversa, per le imprese ittiche: queste ultime, infatti, svolgono, esclusivamente, un'attività di cattura e raccolta di organismi acquatici che le "equipara" alle imprese agricole ma non consente di includerle nel novero di queste ultime. Sul punto F. BRUNO, *L'impresa ittica*, Milano, 2004.

[83] Corte App. Torino, sentenza 26 ottobre 2007, in *Fallimento*, 2007, p. 1484. In proposito, giova, peraltro, rammentare come la frequente sovrapposizione della disciplina regolativa propria del codice civile con quella promozionale abbia modificato la configurazione dell'impresa di acquacoltura, originariamente ricompresa in quella agricola, proprio in virtù del criterio biologico introdotto dal nuovo art. 2135 c.c. Infatti, l'art. 3 del d.lgs. 27 maggio 2005, n. 100, nel modificare, per la seconda volta, l'art. 2 del d.lgs. n. 226/2001, relativo all'imprenditore ittico, ha aggiunto un quinto comma, in funzione del quale, le imprese di acquacoltura sono solo equiparate alla figura dell'imprenditore ittico, a sua volta, equiparato a quello agricolo. Sul punto A. GERMANÒ-E. ROOK BASILE, *Trattato di Diritto Agrario*, I, cit., p. 766.

[84] In argomento si v. Trib. S. Maria Capua Vetere, sentenza 23 luglio 2002, secondo cui possono, ad esempio, rientrare nell'ambito delle attività agricole le cultura in vasca e gli allevamenti intensivi rispetto ai quali il fondo si ponga non come fattore produttivo ma quale mera aria di sedime in cui si collochino le strutture industriali. Conforme G. MINUTOLI, *Caratteri dell'impresa agricola soggetta a fallimento*, in *Fallimento*, XI, 2003, p. 1156; e, prima ancora, V. BUONOCORE, *op. ult. cit.*, p. 15, secondo cui la possibilità di utilizzare il fondo, il bosco, o le acque comporti, quanto meno in astratto, la possibilità che le attività agricole principali si svolgono al di fuori del fondo.

Il fatto stesso che il legislatore codicistico consideri l'utilizzo "possibile" ma non "indispensabile" pare, invero, espressione del definitivo superamento di una concezione "fondiaria" dell'agricoltura ormai svincolata dalla realtà tecnico-economica in cui operano le imprese italiane; nonché, della volontà di ricomprendere nella nozione di "fondo" tutte le strutture produttive che si avvalgano della terra, anche solo come mero supporto [85].

3.2. *Le attività agricole per connessione: il concetto di prevalenza*

Nella sua formulazione originaria, l'art. 2135 c.c. considerava agricole "per connessione" le attività rientranti nell'esercizio "normale" dell'agricoltura [86].

---

[85] Sul punto E. ROMAGNOLI, *Il fondo nell'art. 2135 c.c., vecchio e nuovo codice civile*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2001, IX-X, p. 497, che sottolinea come il termine "fondo" ricorra, non solo, in gran parte delle normative concernenti provvidenze finanziarie e agevolazioni fiscali per la così detta *piccola proprietà contadina*, ma, anche, nella legislazione agraria in punto di contratti e di affitto. Al riguardo si sono, più volte, pronunciate sia la giurisprudenza, sia la dottrina prevalente, le quali hanno tratteggiato tale concetto, da un lato, osservandone la maggiore ampiezza e genericità rispetto a quello di "podere"; e, dall'altro, evidenziando la possibilità di distinguerlo dal concetto di "azienda agricola", in virtù della sua identificabilità con un mero complesso pertinenziale, in cui risulta, generalmente, ricompresa la "casa colonica" abitata dall'agricoltore, dai suoi familiari e/o da coloro che lavorino per l'impresa agricola. Lo stesso "fondo", pur costituendo uno dei beni di cui, ordinariamente, costa l'azienda agricola, non può, del resto, essere utilizzato neppure come elemento definitorio dell'attività "agricola", posta l'accennata equiparazione dell'imprenditore ittico a quello agricolo e il riferimento legislativo rivolto sia all'utilizzazione del fondo o del bosco, sia a quella delle acque dolci, salmastre e marine. Ciò anche in considerazione della qualificabilità come "agricola" di attività connesse, che prescindono dalle diverse fasi del ciclo biologico. In tal senso, si v. anche: Trib. Mantova, sentenza 4 dicembre 2003, in cui si sottolinea come, per effetto della nuova formulazione dell'art. 2135 c.c. sia venuta meno la stretta connessione precedentemente considerata necessaria fra l'attività agricola e la terra. *Contra* E. CASADEI, *op. ult. cit.*, p. 731 e A. BUCCIANTE, *Lezioni di diritto agrario*, Torino, 2001, p. 70. Siffatto orientamento è stato, peraltro, recentemente, precisato dalla Suprema Corte, la quale, con sentenza 12 settembre 2008, n. 23569 (in *Giust. civ. Mass.*, 2008, IX, p. 1354), ha segnalato come la richiamata opzione costituisca il «principale elemento innovativo della nuova formulazione dell'art. 2135 c.c.» anche precisando come dalla stessa discenda un elemento di sostanziale discontinuità tra la figura dell'imprenditore agricolo tratteggiata dal legislatore del 1942 e quella emergente dalla Novella del 2001. Per approfondimenti sul punto si v. V. FELLAH, *Il fondo rustico alla luce del nuovo art. 2135 cod. civ.*, in *Riv. dir. agr.*, 2007, p. 55; E. ROMAGNOLI, *Il fondo nell'art. 2135 vecchio e nuovo codice civile*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2001, p. 497; G. GALLONI, *Fondo rustico*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, II, Torino, 2000; A. SCIAUDONE, *Il fondo rustico nella proprietà e nell'impresa*, Napoli, 1996; A. CARROZZA, *Fondo di terra e fondo di acqua*, in *Riv. dir. agr.*, 1994, p. 489; M. FINOCCHIARO, *Codice dei contratti agrari*, Milano, 1987.

[86] La paternità di questo criterio può attribuirsi ad A. ARCANGELI, *Istituzioni di Diritto*

La qualificazione giuridica delle singole attività era, dunque, di volta in volta, condizionata a un'indagine volta ad accertarne la "tipicità", in relazione ai modi di produzione e di organizzazione dell'impresa.

L'adozione di siffatto criterio – che pure offriva alla norma in discorso la flessibilità necessaria a fronteggiare l'evoluzione del processo produttivo dalla stessa disciplinato – presentava, nondimeno, rilevanti criticità, sulle quali si erano, più volte, soffermate sia la giurisprudenza, sia l'Amministrazione finanziaria, sottolineando come i prodotti trasformati passibili di rientrare nell'esercizio normale dell'agricoltura si riducessero, in concreto, al vino, all'olio e al formaggio ottenuti, rispettivamente, dalla trasformazione dell'uva, delle olive e del latte [87].

Non può, quindi, stupire che, in sede di riforma, il legislatore civilistico abbia ritenuto di dover abbandonare il criterio in esame a beneficio di quello della "prevalenza", da molti ritenuto più idoneo ad attrarre nell'ambito dell'agrarietà tutte le attività capaci di favorire «lo sviluppo dell'attività agricola principale, o nel momento della produzione, o nel momento dell'esercizio, o nel momento dell'utilizzazione dei prodotti» [88].

E, invero, nella sua attuale formulazione, l'art. 2135 c.c., al co. 3, considera "connesse", le attività esercitate dall'imprenditore agricolo a titolo principale, che siano «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 attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge» [89].

Agrario, Parte Speciale, Roma, 1936, p. 57. In argomento si v., anche, M. BIONE, *La nozione di imprenditore agricolo dal codice civile ad oggi*, in *La riforma dell'impresa agricola*, a cura di N. Abriani e C. Motti, Milano, 2003, p. 8, secondo cui, lo stesso venne recepito dal legislatore civilistico «per la sua capacità di adeguarsi in ogni momento alla prassi degli agricoltori ed all'evoluzione della tecnica agricola».

[87] L. CERNICOLA-F. PREZIOSI, *Attività agricole connesse: aggiornato l'elenco dei beni*, in *Agr.*, 2015, III, p. 7.

[88] Cfr. A. GERMANÒ, *L'impresa agricola*, in *DG Agr.*, 2001, p. 504.

[89] Le richiamate attività rientrano, pertanto, nello statuto dell'imprenditore agricolo in presenza di un requisito "soggettivo", rappresentato, dalla circostanza che l'imprenditore che svolga tali attività sia lo stesso soggetto che esercita la coltivazione del fondo, del bosco, ovvero l'allevamento di animali; e di un requisito "oggettivo", dato dal fatto che i prodotti oggetto di tali attività provengano "prevalentemente" dall'attività principale esercitata dall'imprenditore agricolo di cui sopra. Sul punto M. GOLDONI, *Imprenditore agricolo*, in *Riv. dir. agr.*, 2002, I, 228, il quale, peraltro, segnala come il criterio della

Al riguardo, per quanto di nostro interesse, vale, anzitutto, segnalare come il nuovo disposto codicistico riproponga, di fatto, la distinzione tra attività agricole "*ex se*" e attività agricole "per connessione" contenuta nel testo originario, riconoscendo la qualifica di "imprenditore agricolo", non solo, a chi eserciti attività di coltivazione del fondo, di selvicoltura, di allevamento di animali, ma, anche, a chi svolga attività accessorie a quella principale.

Di "connessione" può, peraltro, parlarsi sia in termini "soggettivi", per riferirsi all'identità fisica e giuridica tra chi realizza il "processo biologico" e chi ne "utilizzi" i frutti [90]; sia in termini "oggettivi", relativamente al legame che deve, necessariamente, sussistere tra l'attività "connessa" e una delle attività agricole c.d. "principali".

Lo stesso carattere può, infatti, essere rintracciato sia in attività volte a collocare sul mercato i prodotti dell'impresa agricola, sia in attività nel cui esercizio l'imprenditore agricolo, i componenti del suo nucleo familiare, o i lavoratori dipendenti, operino in qualità di fornitori di beni e servizi [91].

Il discrimine tra attività commerciali e attività agricole si fonda, quindi, essenzialmente, sulla circostanza che queste ultime siano svolte dal soggetto che esercita l'attività "principale", o avvalendosi "in prevalenza" di prodotti dalla stessa ottenuti; o, utilizzando, "prevalentemente" attrezzature e risorse "normalmente" impiegate nel suo esercizio [92].

"connessione" operi diversamente per le due categorie di attività contemplate, in quanto, mentre nel primo caso a venire in rilievo è la circostanza che i prodotti siano ottenuti "prevalentemente" dall'esercizio di un'attività agricola, nel secondo ci si riferisce all'«utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata».

[90] In quest'ottica Cass. 7 febbraio 1981, n.774; Cass. 7 marzo 1992, n. 2767; Cass. 13 giugno 1990, n. 5773. La validità di tale distinzione confermata dalla dottrina dominante, tra cui, particolarmente, G. AULETTA-N. SALANITRO, *Diritto commerciale*, Torino, 2015, p. 8, viene, nondimeno, contestata da alcuni Autori, quali, ad esempio, G. BONFANTE-G. COTTINO, *L'imprenditore*, Milano, 2001, p. 447.

[91] Nella fattispecie, il requisito della prevalenza, necessario alla qualificazione "agricola" di una o più attività connesse alla principale costituisce l'elemento determinante ai fini dell'inquadramento aziendale come, del resto, implicitamente ribadito dalla circostanza che l'insussistenza e/o il venir meno dello stesso determini la conferma, ai fini previdenziali, dell'appartenenza al precedente settore di attività (industria, artigianato, terziario). Cfr. C. DE STEFANIS-M. FIAMMELLI-A. QUERCIA-F. ARBORE, *Imprenditore agricolo professionale (IAP), Società agricola e Agriturismo*, Milano, 2014, p. 68.

[92] Anche questo profilo non è, del resto, del tutto pacifico, come dimostrato, particolarmente, dalla sentenza 3 luglio 2009, n 15708, in cui la Corte di Cassazione, decidendo sulla possibilità che le attività connesse siano svolte da un soggetto diverso dal produttore agricolo, ha affermato che la legge non richiede esplicitamente una connessione di tipo "soggettivo" o "oggettivo", occorrendo, piuttosto, valutare caso per caso, la natura del-

Il collegamento aziendale di carattere oggettivo, oltre che alle attività contemplate dall'art. 2135 c.c., attiene a ulteriori fattispecie, tra cui, ad esempio: la trasformazione di frutta e pomodori in conserve e marmellate; la produzione di birra e di grappa; la produzione di pane; la macellazione e la vendita di carni e salumi; la pastorizzazione, l'imbottigliamento e la vendita di latte; la monta taurina ed equina praticata su animali di terzi e con la fecondazione artificiale; la raffinatura e alla confezione di cera e miele; la trasformazione in carbone di legna proveniente dal taglio dei propri boschi; e, più in generale, l'attività agrituristica; l'attività didattica svolta al di fuori di quella agrituristica; il trasporto di prodotti provenienti dal fondo agrario; le produzioni artigianali realizzate con materiali provenienti dalle attività principali; e le attività di contoterzismo [93], oltre che la produzione e alla cessione «di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli» [94].

L'art. 2, co. 3 della L. 18 agosto 2015, n. 141, recante "*Disposizioni in materia di agricoltura sociale*" ha, inoltre, ricompreso nel novero delle attività agricole per connessione:

a) le prestazioni e attività sociali e di servizio per le comunità locali mediante l'utilizzazione delle risorse materiali e immateriali dell'agricoltura per promuovere, accompagnare e realizzare azioni volte allo sviluppo di abilità e di capacità, di inclusione sociale e lavorativa, di ricreazione e di servizi utili per la vita quotidiana;

---

l'attività effettivamente esercitata, alla luce degli apporti quantitativi e qualitativi effettuati dai soci. In argomento F.C. POGGIANI, *Attività connesse riconosciute anche a soggetti diversi dal produttore agricolo*, in *Agr.*, 2009, VI, p. 21, il quale non manca, peraltro, di sottolineare come l'orientamento espresso dalla Corte sia stato sostanzialmente sconfessato dal disposto della L. 20 febbraio 2006, n.96, secondo cui le attività agrituristiche dalla stessa citate si ritengono agricole solo laddove svolte dal medesimo soggetto che eserciti le attività agricole principali. Sostanzialmente conforme il co. 1094 dell'art. 1 della L. 27 dicembre 2006, n. 296, che riconosce la qualifica di imprenditore agricolo alle società di persone diverse dalle società semplici e alle società a responsabilità limitata costituite da imprenditore agricoli, che abbiano come oggetto sociale l'esercizio "esclusivo" delle attività di trasformazione e di vendita dei prodotti agricoli ceduti dagli stessi soci, determinando il reddito d'impresa attraverso l'applicazione di un coefficiente pari al 25%.

[93] L'art. 8 del D.Lgs. n. 227/2001 parifica alla figura dell'imprenditore agricolo «le cooperative ed i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse dei terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali». Per questa via, anche un contoterzista forestale può, dunque, essere assoggettato alle regole dettate per l'imprenditore agricolo.

[94] Cfr. D. PODETTI, *L'azienda agricola. Problematiche giuridiche e fiscali in tema di trasferimento di azienda*, in *Fondazione Italiana del notariato*, *e-library.*

b) le prestazioni e i servizi che affiancano e supportano le terapie mediche, psicologiche e riabilitative, anche attraverso l'ausilio di animali allevati e la coltivazione delle piante;

c) i progetti finalizzati all'educazione ambientale e alimentare, alla salvaguardia della biodiversità nonché alla diffusione della conoscenza del territorio attraverso l'organizzazione di fattorie sociali e didattiche riconosciute a livello regionale (quali accoglienza e soggiorno di bambini in età prescolare e di persone in difficoltà sociale, fisica e psichica) [95].

Già a prima lettura, appare, dunque, evidente, non solo, come le attività ora ricomprese nello statuto dell'impresa agricola risultino talmente diverse fra loro che, «se fossero esercitate senza collegamento con l'impresa agricola, avrebbero carattere commerciale, ai sensi dell'art. 2195 c.c.» [96]; ma, anche, come le stesse rimangano attratte nell'orbita dell'agrarietà *per relationem*, solo in quanto svolte da un imprenditore che eserciti l'attività di produzione agricola all'interno della medesima organizzazione [97].

E, invero, mentre per la manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, la "prevalenza" deve essere verificata

---

[95] La L. 18 agosto 2015, n. 141 promuove l'agricoltura sociale, «quale aspetto della multifunzionalità delle imprese agricole finalizzato allo sviluppo di interventi e di servizi sociali, socio-sanitari, educativi e di inserimento socio-lavorativo, allo scopo di facilitare l'accesso adeguato e uniforme alle prestazioni essenziali da garantire alle persone, alle famiglie e alle comunità locali in tutto il territorio nazionale e in particolare nelle zone rurali o svantaggiate». Tale intervento normativo assume particolare rilievo nella materia che ci occupa in quanto preannuncia il definitivo superamento del concetto di "impresa mista" o "complessa" che, oltre a svolgere attività agricola principale, effettua prestazioni di servizi a favore di terzi, avvalendosi delle attrezzature normalmente impiegate nell'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento. Il che, ai fini fiscali comportava rilevanti difficoltà nella definizione del regime giuridico pertinente, oltre che la conseguente necessità pregiudiziale di stabilire l'applicazione alternativa dell'art. 2195 c.c. o della disciplina dell'art. 2135 c.c. In argomento G. GOLISANO, *Agricoltura sociale: opportunità e prospettive*, in *Agr.*, 2015, VI, p. 27. Si v., inoltre, Agenzia delle entrate, risoluzione 15 febbraio 2005, n. 17/E; Circolare 14 maggio 2002, n. 44/E.

[96] E. ROMAGNOLI, *L'impresa agricola*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. Rescigno, vol. XXI, Torino, 1987, p. 1145.

[97] R. ALESSI, *op. ult. cit.*, p. 135. Sul punto, v. Cons. Stato, sez. V, sentenza 6 marzo 2007, n. 1051 che, nel richiamarsi al disposto dell'art. 2135, co. 3, c.c. nel testo vigente prima della modifica apportata dal D.Lgs. n. 228/2001, aveva affermato la necessità di mantenere il collegamento tra l'attività "connessa" dell'imprenditore agricolo e l'attività principale del medesimo, esercitata in via principale mediante un vincolo di strumentalità o complementarità funzionale, in assenza del quale, essa non rientra nell'esercizio normale dell'agricoltura ed assume, invece, il carattere prevalente o esclusivo dell'attività commerciale o industriale.

stabilendo se la materia prima prodotta sia: a) quantitativamente superiore a quella del medesimo tipo acquistata all'esterno dell'azienda (c.d. prevalenza in termini di quantità), e/o, b) se, nella realizzazione di prodotti che necessitino di diverse materie prime, quelle di provenienza aziendale valgano più di quelle di provenienza esterna (c.d. prevalenza in termini di valore)[98]; per la qualificazione come "connesse" delle attività dirette «alla fornitura di beni e servizi» svolte «mediante l'utilizzazione di attrezzature e risorse normalmente impiegate nell'attività agricola …», occorre verificare se il fatturato derivante dall'impiego delle attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola principale superi quello ottenuto attraverso l'utilizzo delle altre attrezzature, non potendosi, peraltro, includere in quest'ambito beni le cui potenzialità risultino sproporzionate rispetto all'estensione dei terreni e/, più genericamente, alle dimensioni dell'attività esercitata.

Quale che sia il criterio che regge il nesso di connessione, a venire in rilievo sono, peraltro, in ogni caso, attività poste economicamente al servizio di quella principale e destinate ad attuarne la funzione economico-sociale che le è propria.

La qualificazione giuridica delle attività connesse all'attività agricola replica, invero, il principio generale utilizzato per le imprese industriali, secondo cui «la disciplina delle attività accessoria complementare e strumentale rispetto all'attività tipica (…) è la medesima di quest'ultima, in quanto priva di intrinseca autonomia funzionale» e sostanzialmente volta ad agevolarne l'esercizio; «talché, ove venisse da essa separata non avrebbe alcuna possibilità di utile applicazione»[99].

---

[98] La Comm. Trib. di Lecce, con sentenza 9 maggio 2013, n. 118, ha ad esempio, affermato che: «che la trasformazione in vino dell'uva prodotta dai propri terreni, nonché l'imbottigliamento e la commercializzazione del vino, laddove (…) la percentuale di vino acquistato è bassa, costituisce attività connessa, complementare ed accessoria finalizzata all'integrazione od al completamento dell'utilità economica derivante dalla attività agricola principale secondo il naturale svolgimento del ciclo produttivo»; peraltro, chiarendo come un tasso d'incidenza dello sviluppo commerciale dell'azienda del tutto marginale nel processo di formazione del reddito aziendale debba considerarsi complessivamente quale reddito agrario e, dunque, sottratto al regime fiscale del reddito d'impresa commerciale. (In tal modo aderendo all'orientamento da tempo propugnato dalla giurisprudenza di legittimità. Al riguardo si v., *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 3 luglio 2009 n. 15708).

[99] Cass., sentenza 19 giugno 2008, n. 16612. Cfr. R. ALESSI, *Le attività connesse*, in R. ALESSI (a cura di), *op. ult. cit.*, p. 139.

3.3. *Le qualificazioni soggettive riferibili all'imprenditore esercente attività agricola*

Una volta chiariti i presupposti necessari alla qualificazione "oggettiva" dell'impresa agricola, occorre passare a enucleare le classi di qualificazione "soggettiva" alla stessa riferibili, tenendo conto di come alle figure originariamente contemplate dal disposto codicistico si siano, progressivamente, aggiunte ulteriori figure, o ridefinizioni di figure preesistenti, in parte consigliate dalla normativa sovranazionale.

Nella nozione di cui all'art. 2135 c.c. rientrano, invero, attualmente: il "coltivatore diretto" di cui all'art. 1647 c.c.; la "famiglia contadina", di cui all'art. 48 della L. 3 maggio 1982, n. 203; l'"imprenditore agricolo professionale", di cui all'art. 1 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99; le "cooperative agricole" disciplinate dall'art. 1 del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228; le "società agricole", di cui all'art. 1, co. 3 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99; e le "imprese agricole sociali", di cui all'art. 2 della L. 18 agosto 2015, n. 141.

Lo stesso ambito è stato, inoltre, integrato dal Regolamento n. 1307/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 dicembre 2013, recante "*Norme sui pagamenti diretti agli agricoltori nell'ambito dei regimi di sostegno previsti dalla politica agricola comune",* che ha individuato le figure dell'"agricoltore in attività" (art. 9) [100]; del "giovane agricoltore" (art. 1, lett. b, e artt. 50 e 51) [101]; e del "piccolo agricoltore" (art. 1, lett. b) e artt. 61 ss.) [102].

---

[100] Una persona o un'associazione di persone rientrante nell'ambito di applicazione del reg. n. 1307/2013 è considerata "agricoltore in attività" «se fornisce prove verificabili, nella forma richiesta dagli Stati membri, che dimostrino una delle seguenti situazioni:a) l'importo annuo dei pagamenti diretti è almeno pari al 5% dei proventi totali ottenuti da attività non agricole nell'anno fiscale più recente per cui sono disponibili tali prove; b) le sue attività agricole non sono insignificanti; c) la sua attività principale o il suo oggetto sociale è l'esercizio di un'attività agricola».

[101] *Ex* art. 50, n.3 del Reg. n. 1307/2013: «Per "giovane agricoltore" si intende una persona fisica: a) che si insedia per la prima volta in un'azienda agricola in qualità di capo dell'azienda o che sia già insediata in un'azienda agricola nei cinque anni che precedono la prima presentazione di una domanda nell'ambito del regime di pagamento di base o del regime di pagamento unico per superficie a norma dell'articolo 72, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 1306/2013 e b) che non ha più di 40 anni nell'anno della presentazione della domanda di cui alla lettera a)».

[102] La riforma della PAC 2014-2020, nell'ambito del nuovo sistema dei pagamenti diretti elaborato, consente agli Stati membri di adottare un regime semplificato di aiuti in favore delle piccole aziende cui sarà corrisposto un contributo forfettario. Tale regime consente la semplificazione degli oneri amministrativi posti a carico sia degli agricoltori, sia degli uffici pubblici preposti. I piccoli agricoltori che aderiscono al regime sono, inoltre, esentati dall'obbligo di adottare le misure di inverdimento e sono esclusi dall'appli-

Tale elencazione, che necessita di essere completata: a) dalla distinzione tra imprenditori agricoli "territoriali" e agricoltori che prescindano o non valorizzino il territorio in cui operano [103]; e b) dalla sotto-partizione relativa: ai produttori di vini DOC; ai produttori di prodotti DOP, IGP, STG; ai produttori biologici; ai produttori di funghi in capannoni; ai produttori di ortaggi in serra, ecc., non ha mai incontrato il favore della dottrina.

Quest'ultima, infatti, lamenta, da sempre, come dalla "frantumazione" delle qualificazioni soggettive contemplate dai richiamati contesti normativi discendano incertezze interpretative tali da precludere al legislatore domestico una visione strategica d'insieme; e da favorire soluzioni particolaristiche adottate sotto la spinta degli interessi più vari [104].

Le stesse qualificazioni assumono, nondimeno, specifico rilievo ai nostri fini in quanto, pur non influendo direttamente sulla nozione codicistica «che indica il contenuto essenziale ed indefettibile dell'attività agricola» [105], determinano le condizioni di accesso ai diversi regimi fiscali di cui si discorrerà nelle pagine successive.

In questa prospettiva (e senza alcuna pretesa di esaustività) può essere, anzitutto, utile dare conto a chi legge della nozione di imprenditore agricolo "semplice", di cui all'art. 2135 c.c.

---

cazione delle sanzioni per il mancato rispetto della condizionalità. Lo scopo del richiamato intervento normativo è quello di ridurre i costi amministrativi connessi alla gestione e al controllo dei pagamenti diretti erogati ai piccoli agricoltori. In realtà, tuttavia, il regime semplificato è aperto a tutti gli agricoltori, posto che nel Reg. n. 1307/2013 non è contenuta alcuna definizione di "piccolo agricoltore". Rispetto a tali soggetti, il pagamento forfetario sostituisce il pagamento di base e tutti gli aiuti connessi (il pagamento verde, quello per le zone con vincoli naturali e quello per i giovani agricoltori) nonché il sostegno accoppiato. L'importo dello stesso è pari a: a) un importo non superiore al 15% del pagamento medio nazionale per beneficiario. La media è data dal massimale nazionale al 2019 diviso il numero di agricoltori che hanno ottenuto diritti all'aiuto; oppure, b) a un importo pari al pagamento medio nazionale ad ettaro moltiplicato per il numero di ettari, che comunque non può essere superiore a 3. La media nazionale del pagamento ad ettaro può essere ottenuta dividendo il massimale nazionale al 2019 per il numero di ettari ammissibili dichiarati il 2014. In ogni caso, il pagamento forfetario annuo non può essere inferiore a 500 euro o superiore a 1.000 euro. I piccoli agricoltori devono, peraltro, soddisfare il requisito relativo alla soglia fisica per poter ottenere l'aiuto (1 ettaro di superficie ammissibile, a meno di scelte diverse da parte dello Stato membro) e, per la durata del regime, sono tenuti a mantenere un numero di ettari corrispondenti al numero di titoli detenuti. Per tutta la durata del regime i titoli detenuti dai "piccoli agricoltori" sono, invero, considerati attivati.

[103] In argomento L. COSTATO, *Corso di diritto agrario*, Milano, 2004, p. 214; ID., *Imprenditore agricolo, novità codicistiche e polemiche retro*, in *Riv. dir. civ.*, 2006, I, p. 89.

[104] L. COSTATO, *op. ult. cit.*, p. 459.

[105] P. PERLINGIERI, *Manuale di diritto civile*, 2ª ed., Napoli, 2000, p. 651.

Siffatta qualificazione può essere riferita sia a persone fisiche, sia ad enti collettivi (ovvero società di persone, società di capitali, società cooperative e relativi consorzi).

Si tratta, evidentemente, della più elementare delle figure operanti nel settore agricolo, necessitando, esclusivamente: a) dell'esercizio di una produzione destinata alla commercializzazione e non all'autoconsumo; e b) dell'osservanza degli adempimenti che la normativa statale prescrive per qualsiasi imprenditore (il soggetto interessato deve, quindi, essere in possesso di iscrizione IVA per l'attività agricola; e, tranne che rientri nell'ambito delle categorie esentate [106], dell'iscrizione alla CCIAA per l'attività agricola e all'INPS per la previdenza agricola).

La stessa figura, pur costituendo il *primum movens* da cui discende l'attuale statuto dell'impresa che ci occupa, assume, peraltro, importanza marginale a livello tributario, in quanto, il possesso dei menzionati requisiti non è, di per sé, condizione sufficiente a garantire l'accesso dei soggetti interessati alle agevolazioni tributarie previste per il settore agricolo [107].

Ai nostri fini, maggiore importanza può, invece, riferirsi all'imprenditore agricolo professionale (IAP).

Introdotta dall'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004, per sostituirsi a quella di imprenditore agricolo a titolo principale [108], la richiamata qualificazione giuridica è subordinata al possesso di specifiche caratteristiche di tempo, reddito e

---

[106] Occorre, infatti, rammentare come le norme di settore sia civilistiche, sia previdenziali, omettano, talvolta, di richiedere l'iscrizione alla CCIAA e/o all'INPS di alcune categorie di soggetti. Per questa via, possono, quindi, essere considerati imprenditori agricoli, anche senza essere iscritti alla CCIAA o all'INPS, coloro che rientrino nelle categorie esentate. Il soggetto che eserciti attività agricola, essendo in possesso della relativa Partita IVA (nonché, se non rientrante nelle fasce di esenzione, di iscrizione alla CCIAA per l'attività agricola e all'INPS per la previdenza agricola), può, peraltro, essere considerato Imprenditore agricolo, ai sensi dell'art. 2135 del Codice Civile, senza necessità di ulteriori accertamenti, anche nel caso in cui eserciti in modo prevalente un'altra attività.

[107] Al riguardo, giova rimandare alle più ampie ed articolate considerazioni svolte da M. INGROSSO, *Agevolazioni per il ricambio generazionale nell'agricoltura ed aiuti di Stato*, cit., *passim.*

[108] I requisiti cui il legislatore subordina il conseguimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale non divergono particolarmente da quelli in precedenza richiesti relativamente all'imprenditore agricolo a titolo principale. Le principali differenze sono, invero, da attribuirsi a elementi di carattere quantitativo, posto che il possesso della seconda di tali qualifiche era subordinato alla circostanza che l'imprenditore si dedicasse all'attività agricola per almeno 2/3 del suo tempo di lavoro complessivo, traendone almeno i 2/3 del proprio reddito globale da lavoro, essendo, peraltro, in possesso, per pratica o per studio, di specifiche capacità professionali.

capacità lavorativa da parte del soggetto esercente attività agricola [109].

Per quanto attiene ai primi due requisiti, la norma richiede, che l'IAP dedichi all'attività agricola principale e alle attività connesse almeno il 50% del proprio tempo complessivo di lavoro, ricavandone almeno il 50% del proprio reddito complessivo da lavoro [110].

Dette percentuali possono, tuttavia, essere ridotte al 25%, nel caso cui il soggetto interessato eserciti la sua attività nelle zone svantaggiate riconosciute ai sensi dell'art. 18 del Reg. CE n. 1257/99, a condizione che: a) il centro aziendale ricada all'interno dell'area svantaggiata; e b) almeno il 50% della Superficie Agricola Utilizzabile (SAU) si trovi nella stessa area.

In merito alla capacità professionale è, inoltre, necessario che l'imprenditore sia in possesso delle adeguate "conoscenze e competenze professionali", di cui all'art. 5 del Reg. CE n. 1257/99.

Siffatte competenze – il cui accertamento è demandato alle Regioni, fatto salvo il potere di verifica dell'INPS per quanto di sua competenza ai fini previdenziali – possono ritenersi presunte ove: a) il soggetto abbia già svolto almeno 3 anni di attività agricola, documentati con possesso di Partita IVA (in qualità di titolare di azienda agricola) o iscrizione all'INPS per la previdenza agricola [111]; b) lo stesso sia in possesso del titolo di studio di laurea in scienze agrarie, veterinaria, di diploma di scuola media superiore di carattere agrario, ovvero di istituto professionale agrario, o di altre scuole a indirizzo agrario [112].

---

[109] Tale figura, disciplinata, per la prima volta, dalla Dir. n. 72/159/CEE, relativa all'ammodernamento delle imprese agricole, trovava la sua caratterizzazione nel conseguimento, da parte dell'imprenditore agricolo, di un reddito agrario pari o superiore al 50% del proprio reddito da lavoro complessivo; e nella circostanza che il tempo di lavoro dallo stesso dedicato alle attività extra-aziendali fosse inferiore alla metà del suo tempo di lavoro totale. In ambito nazionale, la stessa figura era stata disciplinata dall'art. 12 della L. 9 maggio 1975, n. 153, la quale, tuttavia, aveva introdotto criteri più restrittivi di quelli stabiliti in ambito comunitario, considerando imprenditore agricolo a titolo principale solo colui che svolgesse attività agricola per almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo, ricavandone almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro, come risultante dalla relativa posizione fiscale. Il medesimo articolo era stato, peraltro, già integrato dal D.Lgs. n. 228/2001, il quale aveva introdotto la società di capitali nell'ambito delle ipotesi di persone giuridiche previste nella richiamata definizione.

[110] Ai fini del conteggio del reddito complessivo da lavoro devono, tuttavia, escludersi le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, oltre ai redditi non da lavoro come, ad esempio, i redditi da capitale e da fabbricati.

[111] In qualità di titolare o coadiuvante di azienda agricola, ovvero di lavoratore agricolo subordinato o forestale.

[112] In concreto, il requisito della capacità professionale deve essere accertato dalla

Ex art. 1, co. 3 del D.Lgs. n. 99/2004, la qualifica in esame, oltre che alle persone fisiche, può essere riferita: a) alle società di persone, ove almeno un socio sia in possesso della qualifica di IAP; b) alle società cooperative, ivi comprese quelle di conduzione agricola, ove almeno un quinto dei soci sia in possesso della qualifica di IAP; e c) alle società di capitali, in cui, almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di IAP [113].

Sui richiamati profili è, infine, intervenuto il D.Lgs. 25 maggio 2005, n. 101 che ne ha semplificato le modalità di ottenimento, stabilendo che l'attività svolta dagli amministratori di società di capitali che operino nel settore agricolo sia sufficiente a fargli acquisire la qualifica di I.A.P., di guisa che se l'amministratore unico o un componente del consiglio di amministrazione dedichi almeno la metà del suo tempo lavorativo alla sua carica, ricavandone almeno la metà del proprio reddito di lavoro, lo stesso possa raggiungere i requisiti previsti dall'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004, facendo scattare le condizioni per estendere alla società la qualifica stessa [114].

"Commissione provinciale sulla capacità professionale". Si tratta di una commissione composta da funzionari degli Uffici dell'agricoltura, delle Province e da rappresentanti delle Organizzazioni Professionali Agricole.

[113] In argomento giova rammentare come la possibilità di includere nel novero degli imprenditori agricoli le società fosse già stata regolamentata dall'art. 9 del D.Lgs. n. 228/2001, il quale ne subordinava il possesso alla condizione che il relativo statuto prevedesse come oggetto sociale l'esercizio esclusivo dell'attività agricola, ed inoltre: «a) nel caso di società di persone qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale. (…); b) nel caso di società cooperative qualora utilizzino prevalentemente prodotti conferiti dai soci ed almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale; c) nel caso di società di capitali qualora oltre il 50% del capitale sociale sia sottoscritto da imprenditori agricoli a titolo principale». In base allo stesso articolo, i richiamati requisiti dovevano, peraltro, permanere e comunque essere assicurati anche in caso di circolazione delle quote o azioni. «A tal fine, lo statuto può prevedere un diritto di prelazione a favore dei soci che abbiano la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale, nel caso in cui altro socio avente la stessa qualifica intenda trasferire a terzi a titolo oneroso, in tutto o in parte, le proprie azioni o la propria quota, determinando le modalità e i tempi di esercizio di tale diritto. Il socio che perde la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale è tenuto a darne comunicazione all'organo di amministrazione della società entro quindici giorni». Sul punto C. BOLOGNESI, *Nasce l'imprenditore agricolo professionale (IAP): le principali novità del D.lgs. n. 99/2004*, in *Impr. comm. ind.*, 2014, V, p. 828.

[114] In argomento, giova, tuttavia, segnalare come ciascun I.A.P. possa far acquisire la stessa qualifica ad una sola società. Per approfondimenti sul punto, si v. D. MONTEMURNO, *L'imprenditore agricolo professionale: brevi riflessioni sul D.lgs. 27 maggio 2005, n. 101*, in *il Fisco*, 2005,XXXVI, parte I, p. 5664; C. DE STEFANIS, *Società cooperative con qualifica di imprenditore agricolo professionale*, in *Coop. e Cons.*, 2005, XI, p. 645.

La disciplina civilistica in tal modo delineatasi è stata, peraltro, oggetto di aspre critiche dottrinali.

Proprio in ambito tributario si è, ad esempio, osservato come quest'ultima, non solo, manchi di una valenza generale – essendo le Regioni libere di accettare o meno le soluzioni indicate dal legislatore nazionale – ; ma ripeta, anche, l'errore compiuto in sede di definizione dell'imprenditore agricolo a titolo principale, considerando non l'intero reddito del soggetto ma, esclusivamente, quello derivante dalla sua attività agricola, in modo da consentire anche a soggetti che abbiano un reddito da capitale molto elevato di rientrare nella categoria, pur svolgendo solo il "lavoro" di agricoltore e ricavandone profitti marginali [115].

Ad alcuni Autori, appare, in specie, evidente come, nell'attribuire rilievo ai soli redditi da lavoro, il Legislatore abbia aperto la strada a conseguenze potenzialmente inique legate alla circostanza di attribuire un trattamento di favore a contribuenti molto diversi fra loro, quali sono, certamente, gli agricoltori che esercitano la loro attività senza possedere patrimoni mobiliari più o meno importanti e quelli che, invece, percepiscono solo marginalmente redditi da lavoro agricolo, provenendo gran parte dei loro redditi da altre fonti.

Parimenti censurabile è sembrata la scelta di mantenere la distinzione tra l'IAP e il coltivatore diretto [116].

Sebbene molte disposizioni normative parifichino la posizione di tali soggetti, quest'ultima qualifica rimane, invero, riservata all'imprenditore agricolo che si dedichi, direttamente e abitualmente, alla manuale coltivazione dei terreni e/o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, in qualità di proprietario, affittuario, usufruttuario o enfiteuta [117].

---

[115] L. COSTATO, *Per un rinnovamento delle qualifiche soggettive in agricoltura*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2005, p. 556; ID., *Le qualifiche soggettive in agricoltura: opportunità di una riforma della riforma*, cit., *passim*, p. 73.

[116] Quella del "coltivatore diretto" è una delle figure contemplate dall'art. 2083 c.c., nel cui novero rientrano, anche, l'artigiano, il piccolo commerciante e coloro che esercitino un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e della relativa famiglia. Si tratta, quindi, di un soggetto diverso dall'imprenditore agricolo professionale, anche se, generalmente, ma non necessariamente, chi è coltivatore diretto possiede, anche, tutti i requisiti necessari ad essere qualificato "imprenditore agricolo professionale". In argomento, M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, nota 29, che evidenzia come nella nozione di coltivatore diretto, il sostantivo "coltivatore" proceda, «non senza significato, l'aggettivo "diretto", quasi a segnare la valenza preminente dell'attività di coltivazione, rispetto alla specificazione che tale attività viene svolta direttamente e manualmente dallo stesso titolare dell'impresa agricola».

[117] Sul punto, *amplius*, A. JANNARELLI, *Pluralismo definitorio dell'impresa agricola tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Studi sull'integrazione europea*, 2007, p. 859. In ar-

Per l'ottenimento della stessa occorre, infatti, il possesso di requisiti soggettivi e oggettivi rappresentati dal fatto di contribuire, con il lavoro proprio e con quello della propria famiglia, ad almeno un terzo del fabbisogno lavorativo aziendale, con un numero di giornate annue non inferiore a 104.

Al riguardo degno di nota appare, peraltro, il consolidamento di una giurisprudenza di legittimità volta ad evidenziare come la qualifica di coltivatore diretto non sempre coincida con quella di "piccolo imprenditore", di cui all'art. 2083 c.c., assumendo, invece, rilievo, ai fini specifici, altri elementi.

Proprio quest'ultima ha, ad esempio, chiarito come, ai fini dell'esercizio del diritto di ripresa, la qualità di coltivatore diretto non coincida con quella di piccolo imprenditore, ma vada, piuttosto, attribuita, secondo i criteri previsti dall'art. 6 della L. n. 203/1982 e, dunque, prescindendo dalla limitata estensione del fondo, dalla modesta entità dell'organizzazione imprenditoriale, dallo svolgimento da parte del concedente di attività lavoratore su altri terreni o in settori extra agricoli, ancorché in misura prevalente [118].

Invero, per i Supremi Giudici, ciò che conta è solo che sia rispettato il rapporto di un terzo tra il lavoro che può essere prestato dal riprendente e il fabbisogno del fondo oggetto della ripresa [119].

---

gomento, anche, L.V. MOSCARINI, *Le nozioni di "coltivatore diretto", "proprietario diretto coltivatore" e "imprenditore agricolo a titolo principale" nella disciplina dell'indennità espropriativa*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2000, II, p. 357, secondo cui: «La nozione di "coltivatore diretto" corrisponde ad una figura storicamente ben delineata e densa di implicazioni normative: in essa il sostantivo "coltivatore" precede, non senza significato, l'aggettivo "diretto", quasi a segnare la valenza preminente dell'attività di coltivazione, rispetto alla specificazione che tale attività viene svolta direttamente e manualmente dallo stesso titolare dell'impresa agricola». Per tale Autore, essa assume specifica rilevanza nella disciplina dei rapporti di conduzione agraria, non solo, nel codice civile, che nell'àmbito della Sezione III, Capo VI, Titolo II del Libro IV, dedicato al contratto di affitto, include una seconda sezione dedicata, in generale, all'"affitto di fondi rustici" e una terza sezione dedicata all'"affitto a coltivatore diretto". La stessa distinzione è ripresa nella legge di riforma organica della disciplina dei contratti agrari, che dopo decenni di proroga legale dei rapporti e di blocco dei canoni, ha riordinato la materia, abolendo la mezzadria e gli altri rapporti associativi, fatta eccezione per una marginale sopravvivenza dei rapporti associativi a contenuto minimo garantito stipulabili con l'assistenza di associazioni sindacali; e disciplinando quale istituto principale dei rapporti di conduzione agraria quello dell'affitto.

[118] In quest'ottica si può citare, ad esempio, la sentenza 21 luglio 2000, n. 9593.

[119] Così C. RUPERTO, *op. ult. cit.*, p. 48, che si richiama a M. AMBROSIO, *Diritto di ripresa e correlata defnizione di coltivatore diretto: non coincidenza con la formulazione codicistica dell'art. 2083 c.c.*, in *Dir. e giur. agr. e amb.*, 2001, p. 457. Sotto un diverso profilo si v., anche, Cass. 16 ottobre 2007, n. 21621, secondo cui: «Ai fini dell'esercizio del diritto di prelazione e del conseguente diritto di riscatto, ai sensi degli articoli 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817 e 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590, la prova della qualità di coltivato-

Ai nostri fini, specifico rilievo assumono, da ultimo: a) la figura del "giovane imprenditore agricolo", identificato dall'art. 4 del D.Lgs. n. 228/2001 nell'imprenditore agricolo avente un'età non superiore ai quaranta anni e destinataria di un regime fiscale privilegiato volto a favorirne l'insediamento; e b) l'istituto della "cooperativa agricola", la quale, ad esito della riformulazione dell'art. 2135 c.c., rientra nel novero degli imprenditori agricoli sia che operi a valle, sia che operi a monte della produzione agricola [120].

4. *Nozioni civilistiche e ricadute fiscali: un equilibrio "in bilico"*

Prima di verificare quali conseguenze siano state determinate in ambito fiscale dalla riforma che ha interessato l'istituto civilistico dell'impresa agricola, sembra opportuno svolgere qualche considerazione generale che valga, nel contempo, a sintetizzare il quadro di cui si è dato conto nelle pagine precedenti e ad introdurre il contenuto della ricerca che ci si accinge a presentare.

Dalla disamina del regime anteriore alla riforma operata dall'art. 1 del D.Lgs. n. 228/2001 emergono, nitidamente, le diverse connotazioni riferibili alle nozioni di "impresa agricola" a suo tempo riconducibili alla legislazione tributaria e a quella previdenziale, soprattutto in punto di allevamento di animali.

In ambito tributario, altrettante divergenze potevano registrarsi tra il regime dell'IRPEF, ancorato a concezioni tradizionali in contrasto con la stessa dottrina sul codice civile; e il regime dell'IVA, necessariamente condizionato dall'esigenza di recepire la normativa comunitaria [121].

---

re diretto in capo al richiedente deve essere fornita in concreto, in relazione alle necessità colturali del fondo, senza che certificazioni anagrafiche o altre attestazioni amministrative possano assurgere al valore di prova piena».

[120] Il più ampio ambito di qualificazione delle attività rientranti nel settore primario introdotto dalla legge di orientamento, pur non riverberando immediatamente i propri effetti ai fini fiscali (ad eccezione dell'IVA), assume, invero, rilevanza sia in campo previdenziale, sia contributivo. Pertanto, anche le attività connesse, laddove assumano natura agricola, sono soggette alle seguenti condizioni: a) assolvimento dei contributi agricoli per i lavoratori dipendenti; b) svolgimento, per le società semplici, di attività precedentemente inibite; c) impossibilità di dichiarazione di fallimento in caso di insolvenza; d) accesso ai contributi pubblici regionali e comunitari; e) fruizione di agevolazioni fiscali e contributive per gli I.A.P.

[121] Cfr. C. RUPERTO, *op. ult. cit.*, p. 128. In argomento, anche, P. BORIA , *op. ult. cit.*, p. 290, secondo cui, sebbene la riforma apportata dal richiamato decreto paia esaurire la propria efficacia segnatamente all'ambito civilistico, risulta, in specie, evidente come la revisione delle categorie generali dell'impresa agricola dalla stessa prefigurata possa produrre riflessi in materia tributaria, tali da stimolare un generale ripensamento del tratta-

Tali dicotomie sembrano essersi, in qualche modo, attenuate a seguito delle modifiche all'art. 2135 c.c., di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 228/2001 [122].

Come accennato nel paragrafo 3 di questo stesso capitolo, dall'emanazione dei decreti delegati del 2001 e del D.Lgs. n. 99/2004 è, infatti, dipesa un'innovazione morfologica dell'impresa agraria capace di riverberare i propri effetti anche sulla delimitazione tributaria della richiamata fattispecie.

Ebbene, la prima e forse più importante conseguenza di questa rivisitazione attiene all'estrema eterogeneità delle attività "agrarie" ora esercitabili [123].

La molteplicità di oggetti imprenditoriali, ovvero la sostanziale contrapposizione tra commercialità e agrarietà prescritta dal disposto codicistico, è stata, invero, colta dal Legislatore tributario in varie occasioni. Si pensi, ad esempio, alle diverse definizioni di attività commerciale e attività agricola contenute nella disciplina del reddito d'impresa e del reddito agrario; e/o alla diversa regolamentazione della base imponibile riferibile alle richiamate categorie reddituali [124].

A fronte delle considerevoli innovazioni apportate dalla lettera del nuovo art. 2135 c.c. – in cui, come si è visto, si valorizza il prodotto agricolo di per sé e non più, solo, la mera produzione del fondo rustico – [125], le norme tributarie continuano, tuttavia, ad apparire, generalmente, arretrate [126].

Tale sfasamento è stato spesso giustificato in dottrina ricorrendo ad argomentazioni legate alla circostanza che: «dal concepimento del catasto alla sua attuazione sono trascorsi decenni, sicché abbandonare quel sistema avrebbe significato vanificare il lavoro e l'esperienza accumulata. Non solo. Il legislatore fiscale è stato "distratto" dalla necessità di tenere il passo con lo sviluppo economico e tecnico di altri settori, quali l'imprenditoria industriale o commerciale, le professioni individuali, il mercato del lavoro di-

---

mento fiscale dell'agricoltura volto a verificarne la coerenza con il processo evolutivo che si va registrando nell'ordinamento giuridico generale.

[122] Cfr. P. BORIA , *op. ult. cit.*, p. 290.

[123] Nella stessa prospettiva, F. PAPARELLA, *op. ult. cit.*, p. 52.

[124] In quest'ottica V. FICARI, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, p. 76.

[125] In argomento A. CARROZZA, *Problemi generali e profili di qualificazione del diritto agrario*, Milano, 1975, p. 80, secondo cui dall'accoglimento della teoria "ciclo biologico" di cui alla menzionata Novella sarebbe discesa la rottura delle storiche segmentazioni produttive agricole e una perdita di centralità della nozione di "fondo agricolo" da cui deriva la necessità di rinvenire la nota distintiva fondamentale dell'agrarietà «nello svolgimento di un ciclo biologico che si risolve nell'ottenimento di frutti animali o vegetali, sotto l'incombere di un rischio particolare collegato agli aspetti biologici suddetti» piuttosto che nel necessario utilizzo del fondo rustico.

[126] Così S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 53.

pendente, che hanno dimostrato maggior dinamismo rispetto all'agricoltura tradizionale» [127].

Sul punto non è mancato, neppure, chi – nel sottolineare la mancata sussunzione della nozione civilistica – abbia ritenuto che il termine "impresa" assuma un valore "anticipite" – nel senso che è riferibile sia ai redditi agrari, sia a quelli d'impresa – e che il nucleo nozionale della figura dell'imprenditore agricolo sia costituito «dalla relazione inscindibile posta dalla norma in argomento con la potenzialità del fondo in connessione con le attività agricole su di esso esercitate», risultando centrale il «binomio coltivazione-fondo» [128].

Appare, in ogni caso, evidente come l'ordinamento tributario, non solo, manchi di dettare un'autonoma disciplina fiscale dell'istituto che ci occupa, ma continui, anche, a porre l'accento sul fondo – da cui si ricavano i frutti – e sull'esercizio delle attività sullo stesso esercitate [129], piuttosto che sulla relativa connotazione, aprendo la strada a possibili interrelazioni tra concetti civilistici e tributari [130].

È, ad esempio, il caso dell'attività agrituristica che, pur inclusa tra le attività agricole dal novellato disposto dell'art. 2135 c.c., non viene, in alcun modo, menzionata dall'art. 32 TUIR, di guisa da essere sottoposta a tassazione alla stregua di un'attività commerciale, *ex* art. 55, co. 1, TUIR [131].

Dalla minore ampiezza della categoria fiscale rispetto a quella civilistica deriva, indubbiamente, un importante condizionamento per il programma

---

[127] Cfr. B. NICHETTI , *Il principio di capacità contributiva nell'imposizione catastale del sistema agricolo: effetti della separazione tra reddito agrario e reddito dominicale, introdotta dall'imu*, in *Riv. dir. trib*., 2013, IV, p. 351.

[128] Cfr. S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 68, che si richiama in nota (50) a F. PIACCIAREDDA , voce *Impresa agricola nel diritto tributario*, in *Dig. disc .priv*., *sez. comm*., Torino, 1991, p. 137.

[129] Cfr. A. FANTOZZI, *Imprenditore agricolo e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, p. 167; ID, *Imprenditore agricolo*, II) *Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1990, p. 90; S. SAMMARTINO, *Considerazioni sul trattamento fiscale dell'impresa agricola*, in *Riv. dir. agr.*, 1978, I, p. 593.

[130] Così A. FANTOZZI, *Imprenditore agricolo e impresa*, cit., p. 89.

[131] Altrettanto problematica è, a lungo, risultata la qualificabilità "*agricola*" delle coltivazioni fuori fondo. Posto che tali attività vengono praticate "*sul*" terreno in modo non dissimile dall'attività industriale in un'impresa manifatturiera, l'assoggettamento ad imposizione del reddito dalle stesse prodotto è, invero, passato attraverso il riconoscimento della possibilità di includerle tra quelle di cui all'art. 2195 c.c. Le modifiche apportate all'art. 2135 c.c. in punto di rilevanza del fondo agricolo hanno, nondimeno, eliminato ogni dubbio circa la possibilità di tassare i redditi prodotti da queste imprese secondo i criteri di cui all'art. 32 TUIR.

imprenditoriale di natura agricola produttivo di reddito fondiario, la cui definizione necessita ora: a) dell'esercizio di un'attività svolta nelle forme di cui all'art. 2082 c.c.; e b) del rispetto dei limiti e delle potenzialità di cui all'art. 32, co. 1 e 2, TUIR [132].

Riesce, peraltro, difficile immaginare un sistema in cui la nozione d'impresa agricola emerga in modalità differenti a seconda che si tratti di imposte sui redditi, IRAP, o di IVA.

Come autorevolmente sostenuto in dottrina, nell'IRAP «l'elemento unificativo portato dal riconoscimento di un unico presupposto di impresa – ritagliata come "esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di veni ovvero alla prestazione di servizi" – sostanzialmente coincidente con la nozione di impresa accolta in ambito comunitario (…) è indifferente ai fini della qualificazione della stessa, giacché, al contrario, la sua costruzione poggia sulla pietra angolare dell'organizzazione» [133].

Diversamente, l'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, nell'istituire e disciplinare l'IVA, rimanda, espressamente, alla definizione di cui all'art. 2135 c.c., sia pur escludendo, simmetricamente a quanto avviene in materia di IRPEF, la verifica dell'organizzazione in forma d'impresa per le attività agrarie o commerciali *aliunde* regolamentate; ed attraendo alla disciplina dell'impresa l'esercizio di attività dirette alla prestazione di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., ove organizzate in forma d'impresa.

In questa prospettiva, alcuni Autori – ferma restando la possibilità che il legislatore tributario rielabori le nozioni comuni per adattarle ai propri particolari obiettivi – arrivano, finanche, a dubitare della legittimità di un particolarismo tanto spinto da dare vita a una diversa nozione d'impresa per ogni imposta disciplinata [134].

Parimenti problematico appare, infine, il confronto tra la lettera del terzo comma dell'art. 2135 c.c. e la normativa tributaria di riferimento.

Sebbene la tecnica di assimilazione utilizzata in ambito civilistico equivalga a quella di cui all'art. 32 TUIR, il fatto che l'art. 2135 c.c. ammetta, sia pur implicitamente, l'esistenza di un'organizzazione finalizzata alla vendita dei prodotti, diversamente dalla norma tributaria, in cui permane il riferimento alla mera "alienazione" dei prodotti agricoli, impone, invero, di verificare la configurabilità di un limite all'esistenza di un'organizzazione diretta a tale

---

[132] In tal senso V. FICARI, *op. ult. cit.*, p. 78.

[133] S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 74.

[134] In quest'ottica, ancora, S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 74, che si richiama in nota 65 a P. MASI, *Categorie privatistiche e nuovo regime dell'Iva*, in *Riv. dir. civ.*, 1980, I, p. 425.

scopo, oltre che alle dimensioni economiche alla stessa riferibili [135].

Tra le attività che, pur essendo "connesse" con l'agricoltura, sono da considerare oggettivamente commerciali e, quindi, determinate in base alle regole ordinarie del reddito d'impresa, possono, ad esempio, includersi: l'affitto abituale di macchine agricole, lo sfruttamento di un bosco come riserva di caccia; la raccolta e la vendita di concime naturale animale; e l'affitto di terreni per manifestazioni o fiere [136].

La strada imboccata dal legislatore speciale finisce, quindi, per arricchire la sfera applicativa del reddito d'impresa e, in particolare, le modalità di individuazione del programma imprenditoriale di una ed altra natura, vincolandone l'evoluzione e la conseguente diversa determinazione del reddito [137].

Rimane, in specie, la dicotomia tra reddito agrario, normalmente riferibile all'esercizio dell'impresa agricola e reddito d'impresa che si realizza al superamento delle soglie poste dall'art. 32 TUIR.

Proprio a queste criticità occorrerà, pertanto, accennare nelle pagine successive, per accertare la coerenza dei diversi regimi fiscali riferibili all'impresa agricola con la natura unitaria alla stessa riconosciuta in ambito civilistico [138].

Ciò, anche alla luce delle innovazioni introdotte dalla L. 28 dicembre 2015, n. 208, le cui disposizioni impattano sul settore agricolo, non solo, per quanto concerne la fiscalità diretta e indiretta, ma, anche, relativamente agli organismi che ruotano intorno al sistema e che, non di rado, rappresentano strumenti di supporto allo stesso.

4.1. *Riordino delle* tax expenditures *e rilancio del settore agricolo nella Legge di Stabilità 2016*

Nelle pagine precedenti si è già detto di come l'ordinamento giuridico

---

[135] Cfr. S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 58. In argomento già V. BERLIRI, *L'imposta di ricchezza mobile. Incontri e scontri di dottrina e di giurisprudenza*, Milano, 1949, p. 344.

[136] Cfr. P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 291, che si richiama in nota (27) a Comm. Trib. Reg. Liguria, 26 febbraio 1999, n. 1.

[137] Cfr. V. FICARI, *op. ult. cit.*, p. 77.

[138] Sul punto appaiono ancora attuali le considerazioni di G. TABET, *Il reddito d'impresa nel quadro delle categorie reddituali*, in ID. (a cura di), Il *reddito d'impresa*, vol. I, *Saggi*, Padova, 1997, p. 17, secondo cui, una certa divergenza tra nozione civilistica e nozioni fiscali non rappresenterebbe un problema, posto che la diversità di obiettivi delle richiamate discipline ha determinato sia la non coincidenza dei modelli economico-sociali pur egualmente determinati, sia la natura necessariamente convenzionale del criterio di riparto adottato. La questione consiste, invece, nell'accettabilità, anche ai fini di un giudizio di ragionevolezza, di divergenze significative.

italiano abbia sempre accordato al settore agricolo un trattamento "preferenziale".

Prova ne sia il particolare regime impositivo allo stesso riservato e caratterizzato, ai fini dell'imposte dirette, dalla determinazione dell'imponibile su base catastale; e, ai fini delle imposte indirette, dal regime "speciale" IVA e dalle disposizioni di favore applicabili alla compravendita dei fondi rustici [139].

Questa struttura fiscale è stata, recentemente, messa sotto osservazione da parte della dottrina economica, secondo cui, il comparto agricolo, in uno con quello dei trasporti, dovrebbe essere tra i primi ad essere coinvolti dal riordino delle cc.dd. *tax expenditures* [140].

Tale indirizzo dottrinale non sembra avere, tuttavia, condizionato il decisore nazionale che, in assoluta controtendenza rispetto al proprio orientamento generale – e pur con alcune eccezioni – [141] continua ad emanare disposizioni agevolative a beneficio del settore che ci occupa.

In argomento, giova, anzitutto, segnalare come, in termini generali, la necessità di riconsiderare tutte le forme di esenzione, esclusione, riduzione della base imponibile, nonché, tutti i regimi di favore che erodono la base imponibile ed il gettito di diversi tributi sia stata recepita a livello normativo nell'ambito dell'art. 4 della L. delega 11 marzo 2014, n. 23 [142].

Questa disposizione si articolava in tre commi: il primo prevedeva che il Governo – fermo restando il proprio impegno a predisporre annualmente un rapporto sulla strategia adottata e sui risultati conseguiti sul fronte del contrasto all'evasione nell'ambito della procedura di bilancio – redigesse un rapporto annuale sulle spese fiscali, elaborato sulla base di metodi e criteri, non solo stabili nel tempo ma, anche, capaci di operare un confronto con i programmi di spesa; il secondo delegava il Governo ad introdurre norme dirette a ridur-

---

[139] Per approfondimenti, *ex multis*, M. BAGNOLI-M. ROCCHI, *Luci e ombre per le misure di sostegno al settore agricolo*, in *Corr. trib.*, 2014, XXXIV, p. 2607, ove ci si sofferma, particolarmente, sulla recente valorizzazione del contratto di rete come opportunità di aggregazione per le imprese agricole, attuata mediante una norma fiscale che consente la ripartizione a titolo originario del prodotto agricolo ottenuto attraverso l'esercizio in comune dell'attività agricola da parte dei retisti.

[140] Cfr. L. SCAPPINI, *Ampliate le agevolazioni in agricoltura ai fini Iva, Irap e Imu*, in *il Fisco*, 2016, X, p.914.

[141] Si pensi, ad esempio, all'innalzamento della percentuale di rivalutazione dei redditi dominicali ed agrari che passa dal 7% al 30%, senza prevedere alcuna riduzione a beneficio degli Imprenditori Agricoli Professionali e dei coltivatori diretti.

[142] Per una più ampia disamina delle figure giuridiche di favore accolte dal nostro ordinamento tributario si v. A. D'AMATI, voce *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Nuov. Dig. it.*, Torino, 1980, p. 153.

re, eliminare o riformare le spese fiscali, ritenute in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche o costituenti una duplicazione; il terzo prevedeva che le maggiori entrate rivenienti dal contrasto dell'evasione fiscale, al netto delle spese necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, e dalla progressiva limitazione dell'erosione fiscale, dovessero essere attribuite esclusivamente al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale [143].

Per quanto di nostro interesse, a tale intervento normativo avrebbe dovuto dare seguito il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 160.

Siffatto provvedimento si è, però, inspiegabilmente limitato a modificare l'impostazione dei *report* sulle spese fiscali da inserire nel bilancio dello Stato, prendendo a base il c.d. Rapporto Ceriani, preferendo rimandare alle manovre di finanza pubblica e, dunque, alle Leggi di Stabilità la predisposizione dell'auspicato riordino delle *tax expenditures* [144].

Si è arrivati così alla L. 28 dicembre 2015, n. 208, ossia alla Legge di Stabilità 2016. Anche quest'ultima, tuttavia, non solo, non ha apportato i tagli al sistema fortemente temuti dagli imprenditori agricoli di piccole e medie dimensioni, ma, addirittura, ha previsto una serie di disposizioni "dedicate", allo scopo di sostenere la crescita economica delle imprese che esercitano attività agricola e di ridurre il carico fiscale cui le stesse sono, complessivamente, sottoposte.

Tale pacchetto finanziario consta sia di misure specifiche, quali, ad esempio, l'aumento della percentuale di compensazione sul latte fresco, sui bovini e sui suini [145]; sia di misure di più ampio respiro, o, per meglio dire, "di siste-

---

[143] R. FANELLI, *La delega chiede il riordino delle tax expenditures*, in *Corr. trib.*, 2014, XXII, p. 1709.

[144] Cfr. M. AULENTA, *op. cit*., p. 85, che pone in luce come il delegato abbia, sostanzialmente, «rimesso la delega al delegante», di guisa che «il comma 2 dell'art. 4 della L. n. 23/2014 e come se non fosse legge della Repubblica». In argomento si v., anche, L. CARPENTIERI, *Riforma fiscale: da una delega equilibrata ad un'attuazione parziale ed orientata alle grandi imprese*, in *Corr. trib.*, 2015, XLVII-XLVIII, p. 4599.

[145] Nell'ultimo anno, il settore lattiero-caseario è stato interessato da una crisi, in parte giustificabile con l'eliminazione delle famose quote latte. Per superare la situazione di evidente disagio manifestata dagli operatori coinvolti, il co. 908 dell'articolo unico della l. 208/2015, ha previsto l'introduzione di nuove aliquote compensative per i soggetti operanti nel regime speciale IVA, di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972. Per il solo 2016, le percentuali di compensazione sono, pertanto, individuate in misura pari al 7,65% per gli animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo (precedente percentuale pari al 7%); e al 7,95% per gli animali vivi della specie suina (precedente percentuale pari al 7,3%). Diversamente, la rivisitazione al rialzo delle percentuali, portata al 10%, viene effettuata a regime e, dunque, in via permanete per il latte e crema di latte

ma" quali, ad esempio, l'esenzione assoluta dall'IMU sui terreni agricoli per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali; e la soppressione dell'IRAP per i soggetti che esercitano le attività contemplate dall'art. 32 TUIR, sulle quali può essere utile soffermarsi.

In argomento, rimandando l'approfondimento delle disposizioni in materia di IMU alle pagine espressamente dedicate alla disamina di questo tributo, qualche considerazione sistematica merita, certamente, di essere svolta in punto di IRAP.

4.1.1. *L'esenzione IRAP per i produttori agricoli e l'incremento delle deduzioni per i soggetti IRPEF "minori"*

Introdotta dal D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 e, più volte, modificata in funzione delle rilevanti criticità applicative evidenziate, l'IRAP colpisce la ricchezza nella fase della sua produzione, applicandosi sul valore della produzione netta derivante dall'esercizio abituale nel territorio delle Regioni di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione e allo scambio di beni; o alla prestazione di servizi [146].

A venire in rilievo sono, quindi, attività connotate dall'esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente ininfluente, ovverosia da un *quid pluris* che, secondo il comune sentire, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto all'imprenditore [147].

---

non concentrati né zuccherati (con voce doganale 04.01) con esclusione di una serie di prodotti compresi nella medesima voce doganale.

[146] Per un inquadramento generale dell'imposta, *ex multis*, si v. F. CARRIROLO, *Irap e piccole imprese: beni strumentali e organizzazione*, in *PMI*, 2016, IV, p. 10; R. FANELLI, *Irap e imposte indirette*, Milano, 2014; M. PROCOPIO, *L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, III, p.20527; R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive: profili sistematici*, Milano, 2007; E. DELLA VALLE, *Irap Non scontano l'Irap i professionisti dotati di mezzi strumentali minimi*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 891 ss.; A. BODRITO, *Decidendo sul presupposto Irap per i professionisti la Suprema Corte demanda ai giudici di merito la valutazione del caso concreto*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 403; G. MARONGIU, *Proposte per un'equa applicazione dell'Irap ai lavoratori autonomi*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 472; G. CORASANITI, *IRAP: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, VI, p. 1097; R. LUPI, *L'irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1410.

[147] Tale profilo è stato oggetto di chiarimenti da parte della giurisprudenza di legittimità, secondo cui, il presupposto della "stabile organizzazione", in concreto, ricorre laddove «il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si

Più esattamente, ad essere incisi da siffatto tributo sono i soggetti individuati dall'art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997 tra cui, certamente, i produttori agricoli titolari di reddito agrario, di cui all'art. 32 TUIR, residenti nel territorio dello Stato, intendendosi come tali, quelli che svolgono: a) attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura; b) allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto del terreno e attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse e mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del

---

avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive». Cfr. Cass., sentenza 6 ottobre 2015, n. 9451. Tali profili erano già stati esaminati dalla Cass. nelle sentenze 16 febbraio 2007, nn. da 3672 a 3682, in *il Fisco*, 2007, I, p. 1314. Per approfondimenti su tale giurisprudenza, *ex multis*, A. COLLI VIGNARELLI, *Il "dies Irap" è giunto. La nozione di "attività autonomamente organizzata" (art. 2, d.lgs. n. 446/1997)*, in *Boll. trib.*, 2007, p. 501; M. SCUFFI, *Irap: dalla Corte di Giustizia alla Corte di Cassazione*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1847. In ottica simile, da ultimo, è possibile citare la sentenza 3 marzo 2016, n. 4246, in cui la Corte di Cassazione ha sostenuto l'esclusione dall'IRAP in presenza di «una capacità produttiva impersonale ed aggiuntiva rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale)», anche precisando come l'assoggettamento al richiamato tributo presupponga l'esistenza di «una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa esterna, cioè da un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al *know-how* del professionista (lavoro dei collaboratori e dipendenti, numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, prestazioni di terzi, forme di finanziamento diretto ed indiretto, ecc.)». Ad essere interessato dall'imposizione è, invero, «il *surplus* di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista». In dottrina si v. G. FERRANTI, *Esclusione da Irap: irrilevanti l'entità dei compensi e delle spese*, in *il Fisco*, XVI, 2016, p. 1507. Parimenti interessante – per quanto sostanzialmente isolata – appare la sentenza 13 ottobre 2010, n. 21122, con cui gli stessi giudici avevano negato l'assoggettamento a IRAP di un coltivatore diretto, sull'assunto che, anche con riferimento alla richiamata attività, l'assoggettamento ad imposta sia possibile solo nelle ipotesi in cui sussista il requisito dell'autonoma organizzazione (che costituisce accertamento di fatto spettante al giudice di merito e non censurabile in sede di legittimità se congruamente motivato). Invero, «se tali attività si considerassero ai fini IRAP *tout court* attività di impresa, l'imposta non troverebbe corrispondenza nella sua *ratio* e finirebbe per colpire una "base fittizia", un "fatto non reale", in contraddizione con una interpretazione costituzionalmente orientata del presupposto impositivo. Non è, infatti, la oggettiva natura dell'attività svolta ad essere alla base dell'imposta, ma il modo – autonoma organizzazione – in cui la stessa è svolta ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto, un *quid* che eccede il lavoro personale del soggetto agente ed implica appunto l'"organizzazione di capitali o lavoro altrui": se ciò non fosse, e il lavoro personale bastasse, l'imposta considerata, non solo non sarebbe vincolata all'esistenza di una "autonoma organizzazione", ma si trasformerebbe inevitabilmente in una sostanziale "imposta sul reddito"».

terreno su cui la produzione stessa insiste; c) attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano progetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso [148].

Sono, viceversa, esclusi dal suo ambito di applicazione: a) i titolari di reddito agrario che abbiano un volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno 2/3 dalla cessione di prodotti di cui alla Tabella A, Parte I del D.P.R. n. 633/1972 ed esonerati dagli adempimenti ai fini IVA [149]; b) le società semplici titolari di redditi derivanti dalla concessione in affitto dei terreni [150]; c) i soggetti che conseguano, solo, redditi fondiari, limitatamente al reddito dominicale dei terreni [151].

Le modalità di determinazione della base imponibile ai fini IRAP divergono a seconda della natura giuridica delle imprese agricole coinvolte [152].

---

[148] Cfr. Circ. ministeriale 4 giugno 1998, n. 141/E.

[149] Tale esclusione opera a condizione che: a) i soggetti interessati non abbiano rinunciato all'esonero dagli adempimenti; b) gli stessi non esercitino altre attività per le quali ricorra il requisito dell'imponibilità (in tal caso, però, la soggettività passiva attiene, esclusivamente, al valore della produzione relativa alle attività non escluse.

[150] Cfr. Circolare ministeriale n. 141/E/1998, cit.

[151] L'Agenzia delle Entrate si è, particolarmente, espressa in tal senso nella Risoluzione 23 novembre 2007, n. 340/E secondo cui, la decisione di concedere in affitto ad altri soggetti i terreni e gli immobili di cui l'impresa agricola sia proprietaria sospende, di fatto, l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, di guisa che la stessa non sia più tenuta al pagamento dell'IRAP.

[152] Cfr. A. BALDASSARRI, *Irap. Imprese agricole. Determinazione della base imponibile*, in *La sett. fisc.*, XV, 20 aprile 2012, p. 30 ss., che pone anche in luce come, di fatto, possano utilizzarsi: a) il metodo "speciale": è il metodo naturale di determinazione della base imponibile per le persone fisiche, le società semplici, le società di persone ed equiparate, nonché, per gli enti non commerciali e le P.A. che svolgano attività agricola. Esso prevede che il valore della produzione si determini dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e quello degli acquisti destinati alla produzione rilevanti ai fini IVA; b) il metodo "da bilancio": è il metodo obbligatorio per le società di capitali e gli enti non commerciali, nonché per i soggetti richiamati al punto precedente, nel caso in cui svolgano attività agricole eccedenti i limiti di cui all'art. 32 TUIR, ovvero esercitino attività di allevamento di animali, attività agricole e agrituristiche senza applicazione dei regimi forfettari. Esso prevede che la base imponibile si determini come somma algebrica dei componenti positivi e negativi di reddito ricomprese nelle macro classi A e B del conto economico senza alcuna variazioni in aumento o in diminuzione prevista dalle norme in materia di imposte sui redditi; c) il metodo "fiscale": detto metodo, la cui utilizzabilità è stata affermata, per la prima volta. dalla Risoluzione n. 3/E/2012 dell'Agenzia delle Entrate, prevede una determinazione della base imponibile che prende a riferimento i valori fiscali, apportando alle voci di ricavo e di costi imputate a Conto economico e rilevanti ai fini della determi-

Normalmente, per i soggetti che rientrano nella determinazione del reddito su base catastale, il valore della produzione netta viene determinato in base alla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA e l'ammontare degli acquisti inerenti l'attività agricola soggetti a registrazione sempre ai fini IVA.

Per effetto di quanto disposto dall'art. 11 del richiamato Decreto, dal risultato in tal modo ottenuto vanno, nondimeno, dedotti, con riferimento all'esercizio in cui sono erogati: a) l'ammontare dei contributi versati per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro; b) un importo pari a 4.600,00 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, aumentato a 10.600,00 euro per i lavoratori di sesso femminile e per quelli di età inferiore ai 35 anni; c) un importo pari a 9.200,00 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente assunto con contratto a tempo interminato ed impiegato nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, aumentato a 15.200,00 euro per i lavoratori di sesso femminile, nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni [153]; d) i contributi previdenziali ed assistenziali relativi ai lavoratori dipendenti assunti contratto a tempo indeterminato; e) le spese relative agli apprendisti, ai disabili.

Tali profili sono stati oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha ritenuto di dover precisare come gli acquisti inerenti alla attività agricola siano quelli soggetti a registrazione ai fini IVA.

Rientrano, pertanto, in quest'ambito, non solo, gli acquisti direttamente destinati alla produzione (quali le spese sostenute per l'acquisto di mangimi, concimi, sementi, ecc.) ma anche, ad esempio, le spese di vendita, le spese amministrative, i canoni di locazione finanziaria (al netto della parte riferibile agli interessi passivi determinata secondo le modalità indicate in precedenza con riferimento alle imprese industriali, mercantili e di servizi) e le spese generali inerenti alla attività agricola.

Per lo stesso Organo, in merito alla imputazione temporale dei corrispetti-

---

nazione del valore della produzione, le rettifiche fiscali stabilite dalle norme in materia di imposte sui redditi, a prescindere dal regime contabile adottato; d) il metodo "forfettario": questo metodo può essere applicato esclusivamente da coloro che, ai fini delle imposte sui redditi, si avvalgono di regimi forfettari di determinazione del reddito relativo all'esercizio di attività agricole diverse dall'allevamento di animali. In argomento si v. anche, R. BRAGA, *Società agricola e tassazione del reddito su base catastale: la determinazione del reddito ai fini IRES e IRAP*, in *Az. & Fisco*, XIV, 2008, p. 42.

[153] La richiamata deduzione è, nondimeno, alternativa a quella di cui al punto b), e può essere fruita nel rispetto dei limiti imposti dal rispetto delle norme sul *de minimis* di cui al Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001 e successive modificazioni.

vi e degli acquisti occorre riferirsi all'ammontare che risulta indicato nella dichiarazione annuale IVA e quindi, per quanto riguarda i corrispettivi, al volume di affari aumentato delle cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi interni; e, per quanto riguarda gli acquisti, al totale degli acquisti e delle importazioni effettuati nell'esercizio dell'attività agricola [154].

Ai sensi dell'art. 9, co. 2 del D.Lgs. n. 446/1997, per i richiamati soggetti resta, in ogni caso, ferma la possibilità di procedere alla determinazione della propria base imponibile secondo i criteri utilizzati per le imprese in regime di contabilità ordinaria [155].

In ambito agricolo, l'IRAP sconta, peraltro, alcune indubbie peculiarità.

Il riferimento attiene, soprattutto, all'aliquota ridotta che, a seguito dell'emanazione della L. 22 dicembre 2008, si attesta all'1,9%, invece che al 3,9%, per: a) le imprese agricole esercenti attività di allevamento di animali oltre i limiti dell'art. 32 TUIR, cui si rende applicabile l'art. 56, co. 5, TUIR. e per le quali, secondo la Circolare ministeriale n. 141/E/1998, l'individuazione della base imponibile assoggettata ad aliquota ridotta va effettuata in proporzione al numero di capi rientrante nei limiti di cui sopra, mentre la parte eccedentaria resta sottoposta ad aliquota ordinaria; b) le imprese che svolgono congiuntamente attività agricola e altre attività tra cui, anche, l'agriturismo, la cui frazione di base imponibile da assoggettare all'aliquota ridotta è data dal rapporto tra i componenti positivi derivanti dall'attività agricola e il totale dei ricavi; c) le imprese miste, che svolgano, anche occasionalmente, attività commerciale, assoggettate ad aliquota ridotta solo per la parte di base imponibile determinata in proporzione all'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA riferibili all'attività agricola; e d) le imprese che svolgono attività agricola e attività commerciale non occasionale obbligate alla separazione della contabilità, le quali scontano l'aliquota ridotta solo per le attività agricola.

Parimenti rilevanti paiono le particolari modalità di ripartizione dell'imposta su base regionale.

In deroga alla regola generale di determinazione – in virtù della quale si assume come dato di riferimento l'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente, a qualunque titolo impiegato, dei compensi versati ai soggetti che offrono prestazioni coordinate e continuative e, da ultimo, degli utili

---

[154] Su tali profili si v., particolarmente, la Circolare n. 141/E/1998.

[155] *Ex* art. 9, co. 2 del D.Lgs. n. 446/1997: «I soggetti di cui al co. 1 hanno facoltà di optare per la determinazione della base imponibile secondo le norme previste nell'art. 5. L'opzione deve essere esercitata nella dichiarazione di cui all'art. 19 ed ha effetto dall'inizio del periodo di imposta cui essa si riferisce e fino a quando non è revocata e in ogni caso per almeno quattro periodi di imposta». Cfr. L. SCOPPINI, *op. ult. cit.*, p. 4343.

erogati ad eventuali associati in partecipazione con apporto esclusivo di lavoro – per i soggetti operanti nel settore agricolo in veste di ditta individuale, società semplice ed ente non commerciale, quest'ultima ha, invero, luogo in funzione dell'estensione dei terreni posseduti nelle varie Regioni [156].

Per quanto di nostro immediato interesse, la disciplina esaminata ha subìto un significativo ridimensionamento a seguito dell'emanazione della Legge di Stabilità 2016.

A decorrere dal 1° gennaio 2016, *ex* art. 1, co. 70 della L. n. 208/2015, sono stati, infatti, esentati dal versamento dell'IRAP: i soggetti che esercitano attività agricola ai sensi dell'art. 32 TUIR; quelli di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 227/2001 [157]; nonché, le cooperative e i consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973 [158].

Si tratta, in buona sostanza, di tutti i soggetti che esercitano attività agricola, a prescindere dal fatto che generino anche redditi d'impresa, nonché, dall'eventuale opzione per la tassazione catastale operata da imprese costituite in forma di società di capitali; delle cooperative e dei relativi consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale (ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali); e da ultimo, delle cooperative agricole e della pesca e dei loro consorzi [159].

Resta, invece, ferma la soggezione all'IRAP per le attività di agriturismo, di allevamento; e per le attività connesse rientranti nell'art. 56-*bis*, alle quali continua ad applicarsi l'aliquota ordinaria.

Sempre in tema di IRAP, un'ulteriore, importante, innovazione introdotta

---

[156] Cfr. L. SCOPPINI, *op. ult. cit.*, p. 4344.

[157] Si tratta delle cooperative e dei relativi consorzi che forniscano in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvo-culturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali.

[158] Si tratta delle c.d. stalle sociali, esercenti attività di allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno e dei soci e delle attività connesse di manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci.

[159] L'esclusione riguarda, in buona sostanza, le attività per le quali, fino all'entrata in vigore della L. n. 208/2015, era prevista l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'1,9%. La portata applicativa della norma è stata oggetto di considerazioni critiche da parte di F. DI GENNARO, *Brevi note in tema di esenzione IRAP in agricoltura, alla luce della Legge di Stabilità per il 2016*, in *Il caso.it*, 11 gennaio 2016, p. 1 ss., il quale rimarca la necessità di estendere l'esenzione IRAP ai soggetti che pur essendo qualificati come imprenditori commerciali e non come imprenditori agricoli svolgano, parimenti, una delle attività di cui all'art. 32 TUIR. Per detto Autore, la circostanza che rileva è, invero, esclusivamente, il concreto svolgimento di attività agricole che, «qualora fossero esercitate da un'impresa agraria, genererebbero, sul piano tributario, solo reddito agrario». In senso conforme F. CARRIROLO, *op. ult. cit.*, p. 13.

dalla L. n. 208/2015 attiene al generalizzato incremento delle deduzioni forfettarie riconosciute ai soggetti IRPEF c.d. minori dall'art. 16, co. 1, lett. c) della L. n. 388/2000, di cui, certamente, usufruiranno molti degli operatori economici impiegati nel comparto che ci occupa [160].

Tale misura – emanata anche allo scopo di ridurre gli svantaggi in cui incorrono le imprese medio-piccole, normalmente caratterizzate da un'elevata incidenza del lavoro – ha, invero, provato a sopperire alla mancata definizione in sede normativa di un concetto di "autonoma organizzazione" capace di ricomprendere al suo interno solo quei soggetti che siano, effettivamente, dotati di una struttura connotata da un valore autonomo, in quanto tali capaci di esprimere le proprie potenzialità economiche a prescindere dall'intervento diretto del relativo titolare [161].

4.2. Addendum*: l'esenzione IRPEF per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali e le altre disposizioni incentivanti contenute nel Disegno di Legge di Bilancio 2017*

Negli stessi giorni in cui questo volume avrebbe dovuto essere consegnato alla stampa, il Consiglio dei Ministri ha approvato il Disegno di Legge di Bilancio per il triennio 2017-2019.

Ha avuto in tal modo inizio l'*iter* legislativo dei lavori presso la Commissione Bilancio della Camera conclusosi con l'approvazione della L. 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017).

Tale intervento normativo merita di essere segnalato a chi legge, almeno per due ordini di ragioni.

La prima, di natura metodologica, attiene al consolidamento di un indirizzo normativo volto a riconoscere al settore primario una rinnovata centralità.

La seconda, di ordine pratico, discende dal fatto che, nei prossimi tre anni, i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella prevdenza agricola saranno, per la prima volta, esentati, contemporaneamente, dal versamento dell'IRPEF, dell'IRAP e dell'IMU.

Ma procediamo con ordine. A prima lettura, la previsione più importante

---

[160] Più esattamente, per le società di persone commerciali, per gli imprenditori individuali, i professionisti, le società semplici esercenti attività di lavoro autonomo e i soggetti a queste assimilati la deduzione speta fino a concorrenza dei seguenti importi: a) 13.000 euro se la base imponibile non supera 180.759,91 euro; b) 9.750 euro, se la base imponibile supera 180.759,91 euro ma non i 180.839,91 euro; c) 6.500 euro se la base imponibile supera 180.839,91 euro ma non i 180.919,91 euro; d) 3.250 euro se la base imponibile supera 180.919,91 ma non 180.999,91 euro.

[161] In tal modo aderendo alla tesi prospettata da F. CARRIROLO, *op. ult. cit.*, p. 14.

contenuta nel testo in commento è quella di cui all'art. 1, co. 44. Quest'ultimo prevede, infatti, che, limitatamente ai periodi d'imposta che vanno dal 2017 al 2019, i redditi dominicali ed i redditi agrari prodotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola non concorrano alla formazione della base imponibile dell'IRPEF e alle relative addizionali [162].

Per gli imprenditori agricoli, la legge si richiama espressamente all'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004, il quale riconduce nella nozione in esame, non solo, le persone fisiche ma, anche, le società di persone, le società di capitali e le società cooperative.

A prima lettura, pareva, quindi, che potessero avvalersi dell'agevolazione in esame anche le s.a.s. e le s.n.c.

Tale orientamento è stato, nondimeno, smentito dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui, la disposizione in esame è stata introdotta ad esclusivo beneficio delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale e non, anche, delle società di persone che abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale, posto che il reddito a queste ultime riferibile conserva la propria natura di reddito d'impresa, così come espressamente qualificato in capo alle società dal D.M. 27 settembre 2007, n. 213 [163].

In sede di dichiarazione, tanto comporta che il proprietario del terreno o il titolare di un altro diritto reale, che non eserciti direttamente l'attività agricola, dichiarino il reddito dominicale rivalutato dell'80% e ulteriormente rivalutato del 30%.

Laddove il terreno non sia affittato a terzi, il proprietario che corrisponde l'IMU non è, però, tenuto a dichiarare il reddito dominicale.

Chi conduce il terreno è, invece, tenuto a dichiarare il reddito agrario e la tariffa d'estimo risultante in catasto va rivalutata del 70% e ulteriormente rivalutata del 30%.

Quest'ultima rivalutazione si limita al 10% per il periodo d'imposta 2015, per i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, mentre non è prevista per il 2016.

Le rivalutazioni del 70% e dell'80% non operano, invece, relativamente ai

---

[162] Il taglio dell'IRPEF sui redditi dominicali e agrari per il triennio 2017/2019, in base alle stime del Governo, dovrebbe consentire un risparmio fiscale di 134 milioni di euro che dovrebbero andare ad aggiungersi ai tagli su IRAP e IMU della Legge di Stabilità 2016, facendo, in tal modo, salire a 1,3 miliardi di euro il risparmio complessivamente accumulato dagli imprenditori agricoli per il prossimo triennio.

[163] L'Agenzia delle Entrate si è espressa in questi termini nel rispondere a un quesito postole nel corso di *Telefisco* del 2 febbraio 2017.

terreni concessi in affitto per usi agricoli a giovani imprenditori che non abbiano ancora compiuto i 40 anni d'età [164].

In argomento, alcuni commentatori hanno paventato la possibilità che dall'introduzione dell'esenzione da IRPEF dei redditi dei terreni possa discendere un ritorno alla tassazione "a bilancio" anche per alcune tipologie di imprese agricole.

In quest'ottica si pensi, ad esempio, agli allevatori, per i quali, attualmente, il reddito agrario rappresenta il parametro da confrontare con il numero degli capi allevati, per verificare la possibilità di rientrano nel regime forfettario.

Venendo meno l'imponibile IRPEF, questi ultimi potrebbero, invero (almeno teoricamente) ritrovarsi ad essere tassati secondo le regole che sovraintendono la determinazione ordinaria dei redditi d'impresa.

Nella prospettiva accolta, qualche precisazione sembrerebbero meritare anche i futuri rapporti tra IRPEF e IMU.

Si è già detto di come a seguito dell'abolizione dell'IMU agricola, nel periodo d'imposta 2016, i redditi dominicali relativi ai terreni esenti siano stati, nuovamente, considerati imponibili ai fini IRPEF, in virtù dell'effetto sostitutivo che contraddistingue il rapporto tra i richiamati tributi [165].

Per quest'anno, tutti i possessori di terreni agricoli esentati dall'IMU hanno, quindi, dovuto assoggettare all'IRPEF, sia il reddito agrario, sia il reddito dominicale del terreno esente (IMU).

Ebbene, a seguito dell'approvazione della L. n. 232/2016, i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli si trovano ad usufruire sia dell'esenzione dall'IRPEF del reddito dominicale e del reddito agrario relativo ai terreni posseduti, sia dell'esenzione dall'IMU dovuta sugli stessi terreni [166].

A tale misura destinata, esclusivamente, agli agricoltori attivi che siano pro-

---

[164] Cfr. A. PICCOLO, *Redditi dominicali e agrari di CD e IAP fuori dalla base imponibile IRPEF*, in *www.eutekne.info* (5 gennaio 2017).

[165] Invero, come si ricorderà, in base all'art. 8 del D.Lgs. n. 23/2011 l'IMU «sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, fatto salvo quanto disposto nel successivo articolo 9, comma 9». Lo stesso articolo, al comma successivo dispone, inoltre, che «il reddito agrario (…), i redditi fondiari diversi da quelli cui si applica la cedolare secca (…), i redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 [TUIR] (…) continuano ad essere assoggettati alle ordinarie imposte erariali sui redditi. Sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti dall'imposta municipale propria».

[166] Cfr. P. PIRONE, *Esenzione IRPEF terreni agricoli: cambia qualcosa per IMU?*, in *Fiscal Focus*, 9 novembre 2016.

prietari dei terreni che lavorano [167], dovrebbero, peraltro, affiancarsi ulteriori incentivi per le imprese agro-alimentari.

La legge in esame ha, anzitutto, previsto l'esonero contributivo dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali, di età inferiore ai 40 anni, con riferimento alle nuove iscrizioni nella previdenza agricola effettuate tra il 1° gennaio 2017 e il 31 dicembre 2017.

Tale beneficio, che dovrebbe concretizzarsi nella dispensa dal versamento del 100% dell'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti e che non sarà cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, sarà riconosciuto, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, per un periodo massimo di tre anni, alla scadenza dei quali, verrà riconosciuto nel limite del 66% per i successivi 12 mesi e del 50% per un periodo massimo di ulteriori 12 mesi.

Per i prossimi anni, gli imprenditori agricoli potranno, inoltre, avvalersi del credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive turistico alberghiere, già istituito dal D.L. n. 83/2014.

Quest'agevolazione, prevista nella misura del 65% è stata, invero, estesa alle strutture che svolgono attività agrituristica, a condizione che gli interventi programmati abbiano, anche, finalità di ristrutturazione edilizia, riqualificazione antisismica o energetica e di acquisto di mobili.

Per quanto è dato al momento di sapere, il beneficio in esame sarà spalmato in due quote annuali di pari importo – utilizzabili nel periodo di imposta successivo a quello di realizzazione degli interventi – con un limite massimo di spesa pari a 60 milioni di euro nel 2018, 120 milioni di euro nel 2019 e 60 milioni di euro nel 2020.

Per ciascun anno del periodo 2014-2016, viene, peraltro, rideterminato il limite massimo di spesa in misura pari a 41,7 milioni di euro per gli anni 2017 e 2018 e a 16,7 milioni di euro per l'anno 2019.

Le disposizioni contenute dal testo in commento comportano, infine: a) la proroga delle misure di maggiorazione del 40% degli ammortamenti previste dalla Legge di Stabilità per il 2016; b) l'istituzione di una nuova misura di maggiorazione del 150% degli ammortamenti su beni ad alto contenuto tecnologico (c.d. Piano Industria 4.0); c) la conferma della compensazione dell'IVA sulle carni bovine e suine [168]; e d) il rifinanziamento del fondo MIPAAF per il trien-

---

[167] In argomento giova rammentare come, per i terreni concessi in affitto o in comodato a un coltivatore diretto o a un imprenoditore agricolo professionale l'esclusione o l'esenzione IRPEF si limiti al reddito agrarao, posto che il reddito dominicale deve essere dichiarato dal relativo proprietario.

[168] In argomento giova rammentare come, i ministri dell'Economia e delle Politiche

nio 2017/2019, destinato a stabilizzare gli investimenti per la filiera del grano.

Alle imprese agrituristiche, alle s.n.c. ed alle s.a.s. (ferma restando la possibilità di optare per la determinazione del reddito agrario, al ricorrirere delle condizioni di cui all'art. 1, co. 1093, L. n. 296/2006), si applicano, inoltre, i nuovi criteri di determinazione del reddito imponibile delle imprese minori valevole sia ai fini IRPEF, sia IRAP, di cui all'art. 1, co. 17-23, L. n. 232/2016 [169].

I ricavi agli stessi riferibili si considerano, dunque, "conseguiti" in osservanza del criterio di cassa [170].

agricole (in ossequio a quanto disposto dall'art. 1, co. 908 della L. n. 208/2015) avessero già sottoscritto il decreto interministeriale che aumentava le percentuali di compensazione IVA per il latte, bovini e suini. Il richiamato incremento riguardava, più esattamente, le percentuali di compensazione di: a) latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto, nonché, la crema di latte non concentrata né zuccherata: 10% (aumento in via permanente); b) animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere di bufalo: 7,65%; c) animali vivi della specie suina: 7,95%. La decorrenza dell'aumento delle predette percentuali di compensazione era fissata per le cessioni effettuate dal 1° gennaio al 31 dicembre 2016 (tranne nel primo caso, per il quale, l'aumento era stata fissata, come precisato, in via permanente). Per quanto di nostro interesse, gli artt. 45 e 46 della Legge di Bilancio 2017 prevedono l'innalzamento di tali percentuali, rispettivamente in misura non superiore al 7,7 e all'8%.

[169] Rientrando nel novero delle "imprese minori" quegli enti che nell'anno precedente non abbiano superato i 400.000 euro di ricavi, ove si tratti di imprese che svolgono attività di servizi ovvero 700.000 euro ove si tratti di imprese che svolgano attività di cessione di beni.

[170] Tali profili sono stati oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate che, nella Circ. del 13 aprile 2017, n.11/E, ha indicato i criteri applicativi riguardanti il nuovo regime "per cassa" di determinazione del reddito imponibile delle imprese minori.

Capitolo III

L'impresa agricola nel sistema di imposizione reddituale e nell'IMU

Sezione I

La tassazione dei redditi prodotti dalle imprese agricole esercitate in forma individuale

SOMMARIO: 1. Osservazioni preliminari. – 2. La tassazione degli imprenditori agricoli soggetti alla disciplina sui redditi fondiari. – 2.1. La nozione di reddito fondiario e i relativi *sub*-sistemi. – 2.1.1. Il presupposto dei redditi fondiari e i relativi criteri d'imputazione. – 3. Il reddito dominicale dei terreni. – 3.1. La qualifica e l'imputazione. – 3.2. La determinazione mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo catastali. – 3.3. Le variazioni in aumento e in diminuzione. – 3.4. Le perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali. – 4. Il reddito agrario come reddito dell'impresa agricola. – 4.1. L'attività di acquacoltura. – 4.2. Le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura. – 4.3. Le attività di allevamento di animali esercitate con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno. – 4.4. Le attività agricole per connessione. – 4.4.1. L'inclusione delle attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti e di prodotti chimici derivanti prevalentemente da prodotti del fondo tra le attività agricole per connessione di cui all'art. 32, co. 2, lett. c), TUIR. – 4.4.2. Le peculiari connotazioni assunte dal criterio della "prevalenza" in sede di riconduzione dell'attività agroenergetica nello statuto fiscale dell'attività agricola. – 4.5. Le operazioni su valori patrimoniali: la tassazione della cessione di "quote latte", dei diritti di reimpianto dei vigneti e dei diritti agli aiuti. – 4.6. L'imputazione del reddito agrario: i redditi dei terreni concessi in affitto o condotti in forma associata. – 4.7. L'imputazione del reddito agrario prodotto dalla coltivazione di vegetali per conto di terzi. – 4.8. La determinazione del reddito agrario. – 4.8.1. Il regime fiscale delle plusvalenze generate dalle imprese agricole che svolgano attività comprese nei limiti di cui all'art. 32 TUIR: il principio di assorbimento. – 5. La determinazione del reddito d'impresa derivante dall'esercizio di attività agricole che eccedano i limiti delle potenzialità del terreno. – 5.1. I particolari criteri che presiedono la determinazione del reddito d'impresa derivante dall'esercizio dell'attività di allevamento di animali. – 5.1.1. Il registro di carico e scarico degli animali. – 5.2. I redditi d'impresa prodotti nell'esercizio di "altre attività agricole". – 5.3. Il regime fiscale dell'attività agrituristica. – 6. Cenni in tema di redditi da fabbricati: i requisiti fiscali di "ruralità" degli immobili. – 7. La qualificazione mobiliare o immobiliare degli impianti fotovoltaici ed eolici: profili catastali e ricadute fiscali. – 8. Il principio di sostituzione IMU-IRPEF: le conseguenze della separazione tra reddito agrario e reddito dominicale introdotta dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23/2011 e l'esenzione successivamente disposta dalla L. n. 208/2015.

1. *Osservazioni preliminari*

Sebbene la riforma introdotta dal D.Lgs. n. 228/2001 paia, *prima facie*, esaurire la propria efficacia all'ambito civilistico, la revisione delle categorie generali dell'impresa agricola in essa contenuta riverbera i propri effetti anche in ambito tributario [1].

Invero, non solo, la nozione di "*attività agricola*" accolta dal TUIR diverge, per alcuni profili, dalla nozione di "*impresa agricola*" che emerge dal nuovo art. 2135 c.c. [2]; ma, lo stesso regime fiscale cui quest'ultima risulta concretamente sottoposta subisce importanti variazioni in virtù delle qualificazioni soggettive ad essa riferibili [3].

Più esattamente: le persone fisiche, ove appartenenti a una delle categorie ricomprese nella nozione di cui all'art. 2132 c.c. (coltivatore diretto, imprenditore agricolo professionale, agricoltore semplice), sono sempre tassate secondo gli ordinari criteri di determinazione del reddito agrario contenuti nell'art. 32 TUIR.

Le società semplici e le società di fatto prima determinano il proprio reddito su base catastale e poi lo imputano *pro quota* ai relativi partecipanti [4].

Le società commerciali di persone (società in nome collettivo e società in accomandita semplice), le società a responsabilità limitata (ma non le società

---

[1] In argomento giova, da subito, segnalare come, la riforma dell'art. 2135 c.c. operata dall'art. 1 del D.Lgs. n. 228/2001, abbia indotto parte della dottrina a sostenere la necessità di provvedere ad una riformulazione della nozione fiscale di impresa agraria che, pur non coincidendo con la stessa, ne tenesse, nondimeno, conto. Cfr. M. INTERDONATO, *op. ult. cit.*, p. 11; S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 51. In argomento, *amplius*, A.F. URICCHIO, *Riflessi fiscali della nuova disciplina del settore agricolo*, in *Rass. trib.*, 2002, I, p. 47.

[2] Tale profilo viene sottolineato da M. INTERDONATO, *op. ult. cit.*, p. 12 ss., che evidenzia, particolarmente, come nella norma civilistica sia venuta meno l'esigenza «prima ritenuta necessaria, di una connessione con il terreno, mentre tale elemento risulta ancora imprescindibile per il legislatore tributario».

[3] In argomento P. BORIA, *La disciplina tributaria dell'agricoltura*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 322; L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 323; F. PICCIAREDDA, *Impresa agricola nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, VII, Torino, 1992, p. 140; M. TRIMELONI, *L'impresa nell'agricoltura*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo Testo Unico*, Padova, 1988, p. 151; F. BOSELLO, *Appunti sul conetto di reddito agrario*, in *Giur. comm.*, 1979, I, p. 961. Nella prassi si v. anche Circolare Agenzia delle Entrate, 14 maggio 2002, n. 44, in *Boll. trib.*, 2002, p. 857.

[4] Nei casi di mezzadria, colonia parziaria e soccida, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza. La quota da indicare è, dunque, quella relativa alla percentuale di partecipazione che risulta dal contratto sottoscritto da tutti gli associati (in mancanza la partecipazione si presume ripartita in parti eguali) e al periodo del contratto.

per azioni) e le cooperative che rivestono la qualifica di società agricola hanno la possibilità *opzionale* di essere tassate sulla base del reddito catastale, ai sensi dell'art. 32 TUIR.

Gli stessi enti, laddove costituiti da imprenditori agricoli che esercitino, esclusivamente, attività di manipolazione, conservazione, trasformazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, possono, invece, optare per la determinazione del reddito applicando ai ricavi un coefficiente del 25% [5].

In mancanza, le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice, «per la parte (di reddito) derivante dalle attività agricole di cui all'art. 32, pur se nei limiti ivi stabiliti» (art. 55, co. 2, lett. c), TUIR), determinano il proprio reddito in maniera analitica, secondo le disposizioni relative al reddito d'impresa; mentre, le società di capitali, ancorché esercenti attività agricola, sono assoggettate per presunzione assoluta alle disposizioni in materia di IRES.

Da ultimo, le cooperative composte da imprenditori agricoli e/o da società semplici o di fatto sottoposte alla disciplina sul reddito agrario sono esentate dal pagamento dell'IRES, in relazione ai redditi prodotti mediante l'allevamento di animali ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché, per quelli che abbiano conseguito mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dagli stessi (art. 10, co. 1, D.P.R. n. 601/1973).

Nel caso in cui le attività esercitate dalla cooperativa o dai rispettivi soci eccedano i limiti di cui sopra, l'esenzione spetta, però, solo per la parte di reddito corrispondente al reddito agrario prodotto dai terreni in possesso dei singoli soci [6].

Tali redditi vengono, infatti, tassati in base alle regole sui redditi d'impresa e, in quanto tali, assoggettati agli ordinari criteri di determinazione, nel cui ambito – ferma restando l'esenzione dal pagamento delle imposte "dirette" e dai relativi obblighi dichiarativi – possono assumere rilevanza fiscale: gli ammortamenti, gli accantonamenti, le sopravvenienze attive e passive, le esistenze iniziali e le rimanenze finali.

---

[5] Tale regime fiscale sarà, più avanti, oggetto di specifica trattazione. Per ora, basti rammentare come la possibilità di optare per la tassazione catastale, concessa alle imprese agricole esercitate in forma associata, inizialmente, prevista dall'art. 1 della L. n. 296/2006, sia stata, dapprima, eliminata dalla L. n. 228/2012 e poi reintrodotta dall'art. 1 della L. n. 147/2013, che ha restituito efficacia alle disposizioni previgenti. Ai fini dell'esercizio dell'opzione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al D.P.R. n. 442/1997. Più esattamente.

[6] In argomento, *amplius*, M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali. Profili civilistici, contabili, economici*, 2ª ed., Torino, 2013, p. 193 ss.

Non possono, in ogni caso, produrre reddito agrario, ma solo redditi diversi: a) i redditi dei terreni che costituiscono beni strumentali di imprese; b) i terreni affittati per uso non agricolo; c) i redditi e le plusvalenze realizzate attraverso la cessione a titolo oneroso di terreni acquistati da non più di cinque anni [7]; e d) i redditi e le plusvalenze realizzati a seguito della cessione di terreni suscettibili di edificazione.

Ancora, speciali regimi sono previsti per la determinazione del reddito d'impresa derivante dall'attività di allevamento di animali che ecceda il limite di cui all'art. 32, co. 2, TUIR; e dalle attività agricole connesse di cui all'art. 2135, co. 3, c.c.

La distinzione tra i richiamati assetti imprenditoriali e il conseguente assoggettamento all'una o all'altra disciplina fiscale citata assumono particolare rilievo ai nostri fini in quanto da essi discendono, non solo, adempimenti contabili diversi, ma, anche, sensibili variazioni in punto di determinazione del reddito imponibile.

Appare, in specie, evidente come la tassazione sul reddito agrario rinveniente dalle iscrizioni catastali possa, ad esempio, risultare conveniente per i soggetti che registrino una sostanziale differenza tra costi e ricavi, mentre, non lo è per quelli in perdita [8].

Poste tali necessarie premesse, nelle pagine che seguono, si analizzerà il regime fiscale dell'impresa agricola esercitata in forma individuale, come società semplice o come ente non commerciale, rimandando al capitolo successivo la disamina delle norme che disciplinano l'attività agricola praticata in forma associata.

---

[7] Ad eccezione dei beni ricevuti in successione o donazione.

[8] Sulle peculiarità di tali regimi fiscali, nonché sui relativi profili di criticità, si è, più volte, soffermata la dottrina, facendosi portatrice di orientamenti contrastanti. Molti Autori tendono a giustificare le sostanziali difformità agli stessi riferibili in funzione delle varie esigenze di cui risultano portatici le relative compagini sociali. Altri, addirittura, ne argomentano l'attitudine a sostenere lo sviluppo dimensionale delle attività economiche interessate. In argomento si v. F. PICCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 265, il quale rammenta come la possibilità di dedurre i costi sostenuti, accordata in sede di determinazione analitica dei redditi d'impresa, secondo taluni potrebbe rappresentare un importante incentivo agli investimenti, diversamente dalla determinazione figurativa propria del metodo catastale che, nel sottoporre a tassazione l'attività agricola indipendentemente dal conseguimento di redditi effettivi, potrebbe, in qualche modo, concorrere a disincentivarne la crescita. *Contra*, M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, secondo cui «il regime della tassazione su base catastale ha il fine di favorire lo sviluppo della forma societaria nel settore dell'agricoltura ed è volto a incentivare il passaggio alla forma societaria degli imprenditori agricoli individuali. Invero, il sistema di determinazione del reddito su base catastale costituisce il regime naturale ed inderogabile di imposizione delle persone fisiche, delle società semplici e degli enti non commerciali che esercitano le attività agricole elencate nell'art. 32, co. 2, del TUIR».

2. *La tassazione degli imprenditori agricoli soggetti alla disciplina sui redditi fondiari*

Si è già detto di come l'imposizione agraria si caratterizzi, essenzialmente, per il peculiare sistema di determinazione mediante catasto che connota la categoria dei redditi fondiari, in cui vengono, ordinariamente, classificati i proventi dell'attività agricola; ovvero, dal ricorso a una stima presuntiva e di ordine forfettario del prodotto dei terreni basata sulle caratteristiche agli stessi riferibili [9].

Al riguardo, occorre, ancora, precisare come tale disciplina sia "naturalmente" applicabile alle sole persone fisiche titolari della qualifica di "imprenditore agricolo", che esercitino attività di coltivazione del fondo, di allevamento o di silvicoltura, in forma individuale o di società semplice, con esclusione: a) dei soggetti che svolgano attività di allevamento di animali con mangimi ottenibili per meno di un quarto dal terreno; b) dei soggetti che svolgano attività dirette alla manipolazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli o zootecnici che non rientrano tra quelle elencate nel D.M. 19 marzo 2004; e c) dei soggetti che svolgano attività di funghicoltura e produzione di vegetali con l'utilizzo di strutture fisse o mobili, ove la superficie adibita alle produzioni ecceda il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste.

Sembra, inoltre, opportuno riferire di come, nel periodo antecedente all'emanazione del D.P.R. n. 597/1973, i redditi dei terreni fossero sottoposti ad autonoma e distinta imposizione erariale, rispettivamente attraverso: a) l'imposta sui terreni – che colpiva il reddito dominicale, considerato come la risultante della fertilità della terra e dei capitali in essa stabilmente investiti – ; e b) l'imposta sul reddito agrario, – che sottoponeva a tassazione la risultante del capitale d'esercizio e del lavoro direttivo, con esclusione della sola parte afferente il reddito di lavoro manuale – [10].

Questa impostazione è stata, com'è noto, superata a seguito dell'introduzione del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, istitutivo dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), nonché, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Per questa via, entrambe le fattispecie richiamate sono state, invero, ricondotte all'interno del più vasto *genus* dei c.d. redditi fondiari.

Nello stesso sistema rientrano, quindi, attualmente: a) il *reddito dominicale dei terreni*, che si configura in capo al proprietario o al titolare di un diritto reale di godimento sul terreno; b) il *reddito agrario dei terreni*, che remunera il

---

[9] Cfr. P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 314.

[10] In tal senso M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., p. 495.

lavoro di organizzazione svolto nell'esercizio dell'attività agricola e il relativo capitale d'esercizio; e c) il *reddito dei fabbricati*, che si configura solo in capo al proprietario o al possessore di un reddito reale di godimento su di un fabbricato.

Proprio di tali categorie occorre, pertanto, dare conto nelle pagine che seguono, nel tentativo di individuarne i principali tratti distintivi, nonché, di verificarne le particolari modalità di determinazione ai fini dell'imposizione diretta.

2.1. *La nozione di reddito fondiario e i relativi* sub-*sistemi*

La disamina dei vari sistemi di determinazione della base imponibile utilizzati ai fini della tassazione reddituale delle attività agricole deve, necessariamente, muovere dall'inquadramento generale della disciplina sui redditi fondiari, nel cui medio-sistema, rientrano tutti i proventi generati dalla gestione degli immobili [11].

La disciplina in esame è contenuta negli artt. da 25 a 43 del Capo II, Titolo I del TUIR e nelle disposizioni di settore per i redditi delle imprese agricole e di allevamento, di cui agli artt. 55, 56 e 56-*bis* dello stesso testo normativo [12].

Per quanto di nostro immediato interesse, l'art. 25, recante "*Disposizioni di carattere generale*", qualifica come "fondiari" i redditi «inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato [13],che sono, o che devono essere,

---

[11] In argomento M. INTERDONATO, *I redditi fondiari*, cit., p.171; N. D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1976; ID., *Stato e Comuni nella gestione del catasto*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, I, p. 10019, in cui, dopo aver ricostruito la disciplina del catasto, a partire dalle vicende relative all'imposta fondiaria, si verificano i rapporti tra agricoltura e ambiente, con particolare riferimento al reddito dominicale e al reddito agrario.

[12] Tralasciando le norme in tema di redditi agricoli di cui si darà conto nelle pagine successive, vale segnalare come integrino la richiamata disciplina: l'art. 42, tacitamente abrogato dall'art. 9 del D.L. 30 novembre 1993, n. 558, che tratta del regime fiscale delle costruzioni rurali; l'art. 43, in tema di "immobili non produttivi di redditi fondiari"; e l'art. 70, che stabilisce le modalità di determinazione dei redditi non determinabili catastalmente (co. 1) e dei redditi dei terreni o dei fabbricati situati all'estero (co. 2). Nelle disposizioni transitorie e finali del TUIR sono, inoltre, contenuti: a) l'art. 185 che, al co. 1, detta le modalità di determinazione del reddito dominicale dei terreni dati in affitto per uso agricolo con contratti assoggettati a regimi vincolistici e, al co. 2 disciplina la determinazione dei redditi dei fabbricati dati in locazione ed anch'essi assoggettati a regimi vincolistici; e b) l'art. 190, che detta la disciplina transitoria in tema di assoggettamento delle rendite catastali dei fabbricati per i periodi d'imposta anteriori a quello in cui hanno effetto le modificazioni derivanti dalla prima revisione, nonché, per l'aggiornamento delle rendite catastali degli immobili riconosciuti d'interesse storico e artistico.

[13] Il riferimento al territorio statale operato dalla norma in commento vale a circoscri-

iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto [14] dei terreni, o nel catasto edilizio dei fabbricati» [15], distinguendo, espressamente, tra: reddito dominicale dei terreni (di cui agli artt. da 27 a 31); reddito agrario (di cui agli artt. da 32 a 35); e reddito dei fabbricati (di cui agli artt. da 36 a 41) [16].

---

vere la sua applicabilità all'interno del medesimo territorio. le modalità di determinazione dei redditi relativi agli immobili situati all'estero sono, invero, determinate dall'art. 70 TUIR. In argomento, *amplius*, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, *Parte speciale*, 2016, p. 48, secondo cui, l'iscrizione o l'iscrivibilità in catasto e la localizzazione del bene nel territorio dello Stato costituiscono requisiti "essenziali" della categoria; S. SCAPINI, *La tassazione degli immobili all'estero*, in *Riv. dott. comm*., II, 2012, p. 329, che si sofferma, particolarmente, sull'IVIE, la nuova imposta patrimoniale sugli immobili situati all'estero.

[14] L'art. 1 della Legge Fondamentale del 1886, definisce il Catasto Italiano come: «catasto geometrico particellare». Quest'ultimo basa, invero, l'identificazione dei beni immobili su mappe fondate sul rilievo topografico volto alla determinazione di ciascuna particella: una porzione continua di terreno situata in un solo Comune, appartenente ad un unico possessore, assoggettata ad un'unica specie di coltura (qualità), con uniforme grado di produttività (classe). Tale sistema fondato sulla misura e sulla stima, non ha, tuttavia, valore probatorio e non certifica i diritti reali sugli immobili. In argomento, L. EINAUDI, *Una grande discussione parlamentare. La legge sul catasto del 1886*, in *Riv. di st. ec.*, 1941, p. 201 ss.; A. PARLATO, *Il catasto dei terreni*, Palermo, 1967; F. PETRUCCI, *Catasto*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm*, III, Torino, 1988, p. 31; S. LA ROSA, *L'Amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, p. 111; S. GHINASSI, *Catasto*, in *Enc. dir.*, Agg., IV, Milano, 2000, p. 241; G. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003; ID., *Catasto (dir. trib.)*, in *Diz. Dir. Pubbl.*, II, Milano, 2006, p. 814; C. BUCCICO, *Il catasto*, Napoli, 2008.

[15] Tale disposizione delimita, quindi, l'ambito di applicazione territoriale della normativa in cui s'inserisce; come, peraltro, specificato dal testo del successivo art. 70, secondo cui, i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero devono essere ricompresi tra "i redditi di natura fondiaria" assoggettati ad imposizione nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero, facendosi eventualmente riferimento, per i fabbricati non soggetti as imposte sui redditi nello Stato estero all'ammontare percepito nel periodo d'imposta con una deduzione forfettaria del 15%.

[16] F. PICCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 1, il quale segnala, particolarmente, come l'attuale definizione normativa dei redditi fondiari affondi le sue radici in un sistema che deriva da una lunga evoluzione in tema di tassazione agraria cui sono strettamente correlate vicende ed ascendenze di istituti giuridici del passato, le cui nozioni sono state adattate ed in parte recepite nell'ordinamento vigente in aderenza ai principi costituzionali. Per una ricostruzione storica della nozione di reddito fondiario si v., anche, G. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e sullo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 35; N. D'AMATI, *La formazione del diritto tributario in Italia. Riflessioni metodologiche e sistematiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 1; ID., *La formazione del diritto tributario in Italia. Profili istituzionali*, seconda parte, *ivi*, 2002, I, p. 177. Sui profili di legittimità costituzionale della normativa in tema di redditi fondiari si v. E. DE MITA, *La tassazione degli immobili. Profili di diritto costituzionale*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2000, p. 400.

Affinché un reddito rientri nel *genus* in esame occorre, dunque, che discenda da un bene immobile che presenti, nel contempo, due caratteristiche rappresentate: a) dall'essere iscritto o iscrivibile, nel catasto [17]; e b) dall'essere situato nel territorio dello Stato [18].

Esulano, invece, dalla richiamata categoria: i redditi afferenti agli immobili situati all'estero – tassati come redditi diversi *ex* art. 67, co. 1, lett. f), TUIR) – e i redditi non determinabili catastalmente, in quanto derivanti dall'utilizzo di immobili impiegati per fini diversi dalla loro destinazione ordinaria (quali, ad esempio, i terreni affittati per uso non agricolo e utilizzati come parcheggio o come parco giochi) [19].

Tale distinzione, che riprende un'articolazione tipica dell'imposizione immobiliare, differenziata in base alla particolare tipologia della fonte di produ-

---

[17] Per una definizione dell'istituto si rimanda a M. INGROSSO, *Il classamento degli immobili e la perequazione tributaria*, cit., p. 460, il quale evidenzia come, nell'accezione comune, «il termine catasto viene utilizzato per indicare l'inventario generale dei beni immobiliari esistenti sul territorio nazionale in un determinato momento storico e in cui l'amministrazione annota pure le mutazioni intervenute nel tempo rispetto ai beni già inventariati». Si tratta, dunque, di una sorta di «banca dati», in cui l'amministrazione pubblica «raccoglie – anche per mezzo di rilievi fotografici e di altre specifiche indagini tecniche – organizza e archivia dati e informazioni riguardanti le caratteristiche dei terreni e dei fabbricati urbani e memorizza anche il reddito catastale attribuito ai beni». In argomento, *amplius*, L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 308, secondo cui: «Il catasto è lo strumento adottato per la predeterminazione dell'imponibile nella disciplina dei redditi fondiari e rappresenta il più classico esempio di forfettizzazione. Esso viene tradizionalmente concepito come fattispecie di natura sostanziale, frutto di un procedimento statistico per mezzo del quale, una volta operata la distinzione degli immobili esistenti nella zona censuaria a seconda della qualità e dell'attitudine a produrre reddito, si perviene alla formazione delle tariffe d'estimo, le quali, a loro volta, costituiscono la base per l'individuazione delle rendite attribuibili ai terreni ed ai fabbricati rientranti nelle diverse categorie e classi».

[18] In argomento F. PICCIAREDDA , voce *Redditi fondiari (Dir. trib.)*, in *Diritto on line* (2016), *www.treccani.it*, secondo cui, il presupposto comune dei redditi fondiari «è costituito dall'obbligatorietà dell'iscrizione catastale con attribuzione di rendita. Il criterio catastale, invero, assolve, in relazione ai redditi fondiari, ad una duplice ed essenziale funzione: 1) individuazione del bene; 2) quantificazione dell'imponibile». Per tale Autore, «sotto il primo profilo, il riferimento all'iscrizione catastale con attribuzione di rendita consente di operare un netto *discrimen* tra i redditi determinati su base catastale e quelli che, in mancanza di simile requisito, sono ricompresi tra i redditi diversi *ex* art. 70, co. 1 del TUIR». Sotto il secondo profilo, «i redditi fondiari si connotano», invece, «in ragione della (più o meno) stringente derivazione dalle risultanze catastali e, segnatamente, dalle tariffe d'estimo stabilite a norma delle c.d. leggi catastali».

[19] G. TINELLI-S. MANCARELLI, *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2013, p. 86.

zione reddituale, – per quanto di nostro interesse – necessita, peraltro, di essere ulteriormente precisata [20].

Al riguardo, occorre, anzitutto, evidenziare come, indipendentemente dai criteri di elaborazione adottati e dalla fonte normativa in cui sia enunciato, il reddito fondiario venga, in ogni caso, assunto come reddito «*netto*, ovvero depauperato dalle spese presumibilmente sostenute per la produzione (…); *medio*, perché rapportato al valore dei prodotti mediamente ottenuti, o al rendimento mediamente ritraibile dai fabbricati, al netto delle spese mediamente sostenute, nell'arco di tempo preso in considerazione; *normale*, in quanto determinato prendendo in esame, per ciascuna qualità e classe, particelle catastali o unità immobiliari in condizioni normali, ovverosia terreni destinati alle colture normalmente praticate nella zona censuaria con l'impiego dei mezzi di produzione nella stessa ricorrenti e fabbricati dotati delle caratteristiche normalmente riscontrabili tra quelli aventi la medesima destinazione ordinaria e permanente» [21].

Si tratta, pertanto, di un valore stimato in via presuntiva, ovvero di un reddito *tariffato* «e, dunque, determinato in conformità a specifici coefficienti di redditività legislativamente stabiliti, che viene calcolato nella tariffa, *unitariamente*, per tutti i beni appartenenti alle prestabilite categorie e classi» [22].

---

[20] Cfr. A. D'AMATI, voce *Fondiarie (imposte)*, in *Enc. dir.*, XVII, Milano, 1968, p. 847; ID., voce *Redditi fondiari*, in *Enc. giur.*, XXVI, Roma, 1991.

[21] L. TOSI , *op. ult. cit.*, p. 317, il quale pone, anche, in luce come «i tre requisiti, ed in particolare quelli di medietà e di normalità (ovvero ordinarietà) appaiono legati ad una concezione essenzialmente statica della proprietà immobiliare, caratterizzata, soprattutto per quel che attiene al settore agricolo, dalla lentezza dei cambiamenti e, in genere, dalla stabilità della redditività». In argomento, *amplius*, M. LECCISSOTTI, *Reddito effettivo o reddito normale*, in M. LECCISOTTI (a cura di), *Per un'imposta sul reddito normale*, Bologna, 1990; F. GALLO, *Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo*, in *Rass. trib.*, 1989, p. 538; ID., *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli di settore*, in *I nuovi studi di settore*, Atti del Convegno di Studi 11 febbraio 2000, in *il Fisco*, 2000, p. 40 ss.; F. MOSCHETTI, *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di legittimità costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 59 ss.; M. MICCINESI, *Il reddito dei fabbricati, profili e considerazioni critiche*, in AA.VV., *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, vol. III, *Aspetti finanziari e tributari*, Milano, 1986, p. 191 ss.; G. FALSITTA, *Il concetto di reddito medio ordinario e la revisione degli estimi degli immobili urbani*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 556 ss.; R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, p. 315 ss.; L. TOSI, *Su un'ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali*, in *Riv. dir. fin.*, 1990, I, p. 97 ss.; ID., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla tratta– zione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, cit., p. 307 ss.

[22] Così M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, p. 468.

Relativamente ai redditi dei terreni occorre, inoltre, distinguere tra: a) "reddito dominicale", costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole – dovendosi intendere per "parte dominicale", il compenso spettante al titolare del diritto reale per il sol fatto del possesso del terreno – ; e b) "reddito agrario" costituito dalla parte del reddito medio ordinario imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nei limiti e nelle potenzialità del terreno, nell'esercizio delle attività agricole[23].

Invero, sebbene i richiamati *sub*-sistemi ineriscano a un unico bene, il legislatore ha preferito disciplinarli in base a regole diverse, sull'assunto che ogni fondo possa formare oggetto dell'esercizio dell'attività agricola, «sicché l'intero reddito che» quest'ultimo «può dare» debba essere «distinto in due parti: il reddito del possessore (del *dominus*, detto, pertanto, dominicale); e il reddito del coltivatore (reddito agrario), che può essere un soggetto diverso dal possessore»[24].

Da ultimo, il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile dalle unità immobiliari urbane, ovvero dai fabbricati o dalle porzioni di essi suscettibili di produrre un reddito in forma autonoma[25].

Già a prima lettura, appare evidente come la principale caratteristica riferibile alla disciplina sui redditi fondiari attenga alla circostanza che oggetto dell'imposizione non è la ricchezza realmente prodotta dai singoli beni, quanto l'astratta e potenziale capacità che questi ultimi presentino di produrre un reddito; e ciò a prescindere dal concreto manifestarsi e dall'entità dello stesso[26].

Per questa via, il reddito presumibilmente prodotto da un immobile concorre, invero, a formare il reddito complessivo del soggetto passivo anche nel caso in cui sia si tratti di un fabbricato disabitato, non locato, o di un terreno non coltivato[27].

---

[23] Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, p. 211.

[24] E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, 6ª ed., Milano, 2011, p. 153.

[25] In argomento M. MICCINESI, *Il reddito dei fabbricati: profili e considerazioni critiche*, in AA.VV., *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, vol. III, cit., Milano, 1986, p. 199 che, nel soffermarsi sul peculiare rapporto che intercorre tra il catasto e il sistema di tassazione sul reddito dei fabbricato fondato sul reddito "potenziale", svolge ampie critiche in merito alla tassazione degli immobili adibiti ad uso abitativo o sfitti.

[26] Non sono, pertanto, redditi fondiari, ma redditi diversi, quelli che manchino delle suddette caratteristiche; quelli derivanti da immobili che pur essendo iscritti in catasto non abbiano una rendita catastale; e quelli che siano situati all'estero.

[27] F. TESAURO, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1996, p. 172. Cfr. S. PANSIERI, *I redditi fondiari*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, p. 134. La funzione strumentale assunta dalle risultanze catastali, ai fini della de-

Tuttavia, mentre i redditi dominicali e i redditi da fabbricati costituiscono forme di produzione del reddito collegate alla realizzazione di un atto di gestione, generalmente consistente nella messa a reddito dell'immobile, il reddito agrario rappresenta una tipologia di produzione reddituale più complessa, in quanto ha ad oggetto la realizzazione di un'attività stabilmente funzionale allo sfruttamento della potenzialità produttiva del fondo agricolo, attraverso la predisposizione di un idoneo assetto organizzativo [28].

In argomento si può, anzitutto, citare l'art. 2, n. 15 della L. Delega per la riforma tributaria, 9 ottobre 1971, n. 825, secondo cui, l'istituenda imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) avrebbe dovuto attenersi alla «determinazione dei redditi dominicali di terreni, dei redditi agrari e dei redditi di fabbricati sulla base di tariffe di estimo catastale disciplinate in modo da assicurare, nella possibile misura, l'aderenza ai redditi effettivi, salvo i casi tassativamente determinati in cui le possibilità di divergenza e le caratteristiche economiche del reddito richiedano l'accertamento diretto».

Conformemente a tale orientamento, la materia che ci occupa è, infatti, rimasta, per molti versi, oggetto della normativa previgente, talché, i decreti emanati in attuazione della delega o hanno apportato modifiche di natura procedurale, o si sono esplicitamente riferiti alla stessa [29].

In questa prospettiva, l'unica innovazione di rilievo procurata dalla riforma sembra, quindi, attenere all'inciso della norma che si rifà alla necessità di assicurare l'aderenza, nei limiti del possibile, delle tariffe di estimo catastale ai redditi effettivi, secondo un principio confermato dal successivo art. 11, co. 2, n. 12, che ha previsto «il perfezionamento e la revisione del sistema catastale, con particolare riguardo alle esigenze di attualità e di flessibilità ...» [30].

---

terminazione dei redditi fondiari venne, magistralmente, sottolineata da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 82, che la rappresentò in termini di «imposizione in astratto», nell'ottica di riallacciarvi «con periodicità annua, i singoli, concreti rapporti giuridici di imposta, senza ripetizione d'atti d'imposizione concreta». Contra *contra*, A. PARLATO, *op. cit.*, p. 252 ss.

[28] In tal senso, P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 211.

[29] Con riferimento al catasto terreni si tratta, particolarmente, del R.D. 8 ottobre 1931, n. 1572 (di approvazione del Testo Unico delle leggi del Nuovo Catasto); del R.D. 12 ottobre 1933, n. 1539 (di approvazione del Regolamento per l'esecuzione delle disposizioni legislative sul riordinamento dell'imposta fondiaria); del R.D. 8 dicembre 1938, n. 3153 (di approvazione del regolamento per la conservazione del Nuovo catasto dei terreni); del R.D.L. 4 aprile 1939, n. 589 (di revisione generale degli estimi dei terreni) convertito nella L. 29 giugno 1939, n. 976.

[30] In argomento F. PICCIAREDDA, *op. ult. cit.*, § 1, che, nell'evidenziare come «l'impiego di tale metodologia assolve una funzione incentivante del migliore sfruttamento, da parte dei titolari, delle potenzialità produttive degli immobili, giacché la "effettività" del reddito cede il passo – nella fattispecie legale – alla sua "normalità" per il tramite della

Per quanto di nostro immediato interesse, il catasto dei terreni vigente mantiene la qualificazione di "geometrico particellare", di cui già nella L. n. 3682/1886, continuando ad essere formato in virtù del ricorso alla misurazione del territorio, attuata con l'utilizzo di criteri geometrici che consentono la redazione delle c.d. mappe catastali.

Nell'ambito di tali mappe, l'unità di riferimento è la c.d. "particella", definita dall'art. 2 del R.D. n. 1572/1931 come una porzione continua di terreno situata in un medesimo Comune, appartenente allo stesso possessore, della medesima qualità e classe e avente la medesima destinazione [31].

Le operazioni (*rectius:* i provvedimenti) che consentono di attribuire a ognuna di queste la rendita catastale rilevante ai fini della determinazione del reddito del terreno prendono il nome di "tariffe d'estimo" [32].

Tale locuzione viene utilizzata per identificare degli atti amministrativi emessi in via autoritativa che esprimono in moneta legale corrente la quantità di reddito medio ordinario riferibile a ogni categoria e classe catastale di ciascun Comune [33].

Invero, ognuna di esse indica la rendita attribuibile ai singoli cespiti in base alle loro qualità (tipo di coltivazione/ubicazione) e alla loro classe (grado di produttività/livello della costruzione); di guisa che, per formarle, sia necessario individuare, per ogni zona censuaria, qualità e classe dei terreni (e/o degli immobili), suddividere le qualità in classi e, infine, stabilire la rendita attribuibile [34].

---

determinazione catastale», ritiene, anche, che «la strutturale rigidità del sistema di determinazione catastale non contrasti con il generale principio di effettività della capacità contributiva alla luce della possibilità – accordata nell'ambito del sistema medesimo – di introdurre delle variazioni in conseguenza del verificarsi di determinati eventi di carattere transitorio o permanente, ovvero, riduzioni percentuali del reddito effettivo».

[31] Per gli altri beni immobili, l'unità elementare è, invece, rappresentata dall'"unità immobiliare", costituita da ogni porzione di essi di per sé idonea, nello stato in cui si trova, a produrre un proprio reddito.

[32] Il termine viene riportato al plurale per indicare come, in concreto, l'amministrazione catastale formi tante tariffe quante sono le aree censuarie.

[33] In termini simili M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, p. 468 che, affermando che il provvedimento in esame ha carattere generale, posto che, non avendo destinatari determinati o determinabili, si rivolge alla gruppo indeterminato dei possessori di beni immobili, sembra aderire alla tesi a suo tempo proposta di S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, p. 92. Sulla natura della tariffa d'estimo si v., anche, A. DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, vol. I, Tomo II, Padova. 1994, p. 112, secondo cui si tratterebbe, invece, di un atto dotato di portata normativa.

[34] F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, *Parte speciale*, 7ª ed., Torino, 2005, p. 40.

Siffatte definizioni, originariamente contenute nell'art. 11 del R.D. n. 1572/1931, sono state, più recentemente, confermate dall'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 604, secondo cui, la «tariffa di reddito dominicale è costituita, per ettaro ed in moneta legale per ogni qualità e classe di coltura, dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dai terreni nell'esercizio delle attività agricole, al netto delle spese di conservazione del capitale fondiario».

Le altre norme introdotte in materia – particolarmente dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 650 – attengono, invece, ad aspetti tecnici e di dettaglio inerenti alle volture, ovvero agli obblighi conseguenti ai passaggi di proprietà ed ai frazionamenti dei terreni.

In tale contesto, specifico rilievo è stato, progressivamente, assunto dalle disposizioni sul catasto urbano, attraverso cui si è inteso far fronte alla pressante esigenza di assicurare una perequazione fiscale nel settore impositivo immobiliare [35].

Il perseguimento di questo obiettivo non ha, tuttavia, inciso sui criteri giuridici di base del sistema catastale, che rimangono, sostanzialmente, regolati dalla normativa ante-riforma [36].

I redditi fondiari continuano, invero, ad essere determinati sulla base delle tariffe di estimo catastali [37], «disciplinate in modo da assicurarne, nella possibile misura, l'aderenza ai redditi effettivi, salvo i casi, tassativamente indicati, in cui le possibilità di divergenza e le caratteristiche economiche del reddito conseguito richiedano l'accertamento diretto» [38].

Oggetto d'imposizione è, quindi, in ogni caso, il c.d. reddito *medio ordinario* [39] ritraibile, in condizioni normali, da tutti i terreni e da tutti i fabbricati

---

[35] In argomento G. MELIS, *Questioni attuali in tema di catasto e "fiscalità immobiliare"*, in *Rass. trib.*, 2010, III, p. 703 che, dopo essersi soffermato sulla peculiare funzione svolta dal catasto nel sistema tributario italiano, dà conto al lettore delle principali questioni emerse in materia nell'ultimo decennio, anche alla luce dei più recenti orientamenti giurisdizionali.

[36] S. GHINASSI, *Catasto*, in *Riv. notariato*, II, 2001, p. 385.

[37] La tariffa d'estimo esprime, per unità di consistenza, la capacità reddituale di un bene immobile a fini fiscali.

[38] Il reddito fondiario è, quindi, un reddito "normalizzato". Così B. NICHETTI, *Il principio di capacità contributiva nell'imposizione catastale del sistema agricolo: effetti della separazione tra reddito agrario e reddito dominicale, introdotta dall'Imu*, in *Riv. dir. trib*2013, IV, p. 351. In argomento si v., anche, A. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, 4ª ed., Torno, 1969, p. 82, secondo cui, nella determinazione dei redditi fondiari si utilizza un criterio di "imposizione in astratto" cui «si riannodano con periodicità annua i singoli concreti rapporti giuridici d'imposta, senza ripetizione d'imposizione concreta».

[39] Il reddito fondiario esprime un valore "medio" perché calcolato su una media di più

appartenenti alla medesima qualità, categoria e classe, al netto di particolari detrazioni ammesse dalla legge per tener conto di talune tipologie di spesa [40].

I criteri di base sono quelli fissati dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 604. Tale Decreto, all'art. 2, stabilisce che la *tariffa di reddito dominicale* «è costituita, per ettaro e in moneta legale e, per ogni qualità e classe di coltura, dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dai terreni nell'esercizio delle attività agricole, al netto delle spese di conservazione del capitale fondiario»; e all'art. 3 dispone che la *tariffa di reddito agrario* «è costituita, per ettaro e in moneta legale e per ogni qualità e classe di coltura, dalla parte del reddito medio ordinario ritraibile dai terreni nell'esercizio delle attività agricole, imputabile al capitale di esercizio ed al lavoro di organizzazione della produzione».

Diversamente, *ex* art. 7 dello stesso testo normativo, l'estimo catastale edilizio urbano è ordinato per *tariffe d'estim*o, nei casi di unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria e per *rendita catastale*, ottenuta con stima diretta, nei casi di unità immobiliari urbane a destinazione speciale e particolare [41].

Le caratteristiche riferibili ai menzionati criteri di determinazione reddi-

---

anni, fino a comprendere un intero ciclo produttivo, così da riflettere la rotazione delle colture e le vicende favorevoli o sfavorevoli delle annate, di guisa che queste ultime si compensino tra loro; e "ordinario", in quanto riferibile a «un coltivatore non troppo pigro, ma nemmeno troppo zelante, di capacità normale che applichi tecniche produttive generalmente adottate nella zona, né più progredite, né più retrograde delle altre». Cfr. C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1970, pp. 204-205. Tale definizione è stata ripresa da numerosi Autori, tra cui, particolarmente: S. PANSIERI, *I redditi fondiari*, in G. FALSITTA (a cura di), *Manuale di Diritto Tributario*, Padova, 2012, p. 144, nota 6; V. FICARI, *I redditi dominicali dei terreni, i redditi agrari e i redditi dei fabbricati*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2004, p. 396; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, II, *Parte speciale*, Torino, 2008, p. 47.

[40] Cfr. S. PANSIERI, *op. ult. cit.*, p. 134. In argomento vale, peraltro segnalare come su tali profili si sia soffermato, dapprima, l'art. 9, co. 11 del D.L. n. 557/1993, convertito nella L. n. 133/1994, secondo cui le tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria dovevano determinate con riferimento al "metro quadrato" di superficie catastale; e, successivamente, il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138 che, in attuazione della L. n. 662/1996, ha avviato un processo di revisione generalizzata del sistema catastale edilizio urbano, culminato con l'emanazione della L. 11 marzo 2014, n. 23, contenente la "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*", il cui art. 2 contiene la delega al Governo per l'attuazione di attuare una revisione della disciplina relativa al sistema estimativo del catasto dei fabbricati in tutto il territorio nazionale.

[41] *Ex* art. 7, co. 2 del D.P.R. n. 604/1973, «la tariffa di estimo è costituita per unità di riferimento ed in moneta legale e per ciascuna categoria e classe, dal reddito lordo medio ordinario da essa ritraibile, diminuito delle spese di riparazione e manutenzione e di ogni altra spesa necessaria a produrlo».

tuale, pur essendo state giustificate per via normativa in virtù della tendenziale stabilità dei proventi derivanti dagli immobili, del convincimento che la predeterminazione di un reddito medio possa rappresentare un incentivo alla produzione, premiando l'operosità di chi tragga un reddito maggiore di quello posto alla base del prelievo e dell'opportunità di non gravare di adempimenti e incombenze documentali eccessive gli imprenditori [42], sono state oggetto di un'aspra critica dottrinale.

Non è, in specie, mancato chi avesse ad evidenziare come la fondatezza del sistema catastale venga messa, seriamente, in discussione dal processo di evoluzione economica «per cui da una concezione del fondo come fonte esclusiva dei redditi fondiari si va gradualmente passando ad una concezione del fondo come uno dei fattori della produzione (…) ovvero, per usare altri termini, in cui ad un concetto di reddito "da cespite" e, quindi, a carattere prevalentemente patrimoniale, si va sostituendo un concetto di reddito "da attività", determinato cioè da una serie di atti funzionalmente e teleologicamente collegati rispetto all'obiettivo di produzione di un risultato economico» [43].

Importanti dubbi di legittimità sono stati, inoltre, sollevati relativamente al potenziale contrasto che le stesse presentano con i principi di personalità, attualità ed effettività della capacità contributiva [44].

Di tali profili si darà, dunque, conto nelle pagine successive, anche nell'ottica di verificare la posizione di volta in volta assunta dalla giurisprudenza costituzionale, generalmente, sensibile alla conservazione della più antica e consolidata forma di imposizione tratteggiata dall'ordinamento giuridico italiano [45].

2.1.1. *Il presupposto dei redditi fondiari e i relativi criteri d'imputazione*

L'art. 26, co. 1, TUIR, dispone che i redditi fondiari concorrano a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, «indipendentemente dalla percezione» [46].

---

[42] In quest'ottica S. PANSIERI, *op. ult. cit.*, p. 134.

[43] Cfr. P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 315.

[44] Cfr. B. NICHETTI, *op. ult. cit.*, p. 357 che si richiama, in nota (15) a M. BEGHIN, *Diritto Tributario*, Torino, 2011, p. 319. *Contra* F. PICCIAREDDA, *op. ult. cit.*, § 1, *passim.*

[45] In argomento E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, I, Milano, 1984, p. 876.

[46] Sulla mancanza di una definizione generale di reddito e sulle modalità di quantificazione basate su criteri "forfettari" riferibili ai redditi fondiari si v. L. TOSI, *op. cit.*, I, Torino, 1994, p. 43; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 1992, p. 19; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, II, 1991, pp. 24-25; R. NAPOLITANO, *Il possesso*

Tale categoria reddituale viene, dunque, sottoposta a tassazione in virtù di un atto di gestione, o di un'attività produttiva, che vanno dati per supposti semplicemente in relazione ad un diritto reale che abiliti al possesso e, per questa via, allo sfruttamento di un bene[47].

Tralasciando, volutamente, la trattazione delle peculiarità riferibili alle fattispecie da cui da cui origina la titolarità di questi redditi e, particolarmente, i dubbi dottrinali sorti in merito alla possibilità di interpretare il termine "possesso" nell'accezione civilistica di cui all'art. 1140 c.c.[48], giova, da subito, evi-

---

e le attività produttive di reddito fiscale d'impresa, Milano, 1982, p. 48; F. PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, p. 76; G. MARINO, *"Titolare effettivo" e possessori di reddito: sovrapposizioni, innesti e (probabili) mutazioni genetiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, p. 183. In argomento, giova, peraltro, rammentare come la titolarità dei redditi fondiari sia riferibile solo alle persone fisiche e alle società semplici; mentre, per le società commerciali vale il principio secondo cui ciascun reddito prodotto viene assorbito nel reddito d'impresa, a meno che non si tratti di immobili non strumentali per la relativa attività, compresi nel patrimonio aziendale.

[47] Cfr. P. BORIA, *Le categorie di reddito*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 112. In argomento E. FAZZINI, *Fiscalità e catasto*, in *Atti del XXXVIII Incontro di studio del Ce.S.E.T.*, p. 35, secondo cui, attraverso la formula «indipendentemente dalla percezione», si è, evidentemente, voluto affermare il postulato secondo cui i redditi di fabbricati assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile Irpef nel momento della loro maturazione, e non già in quello della loro effettiva percezione. Sulla tassazione operata in base al principio di competenza si v. M.A. GALEOTTI FLORI, *Il principio di competenza*, in *il Fisco*, 1994, 36, p. 8647; M. DI SIENA, *Note minime sul principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Il Fisco*, 32, 2003, p. 1-5023; A. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 632; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, p. 194; G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991. In argomento si v. anche N. D'AMATI, *op. ult. cit.*, p. 10021, che sottolinea, particolarmente, come «gli interventi attuati dal proprietario, in relazione alle attività che producono il reddito dominicale, difficilmente possono danneggiare il terreno, in quanto si concretano in assetti fondiari, come, ad esempio, la creazione di impianti irrigui o la costruzione di immobili destinati all'abitazione delle persone addette alla coltivazione della terra, alla custodia dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali e alla vigilanza, nonché dei lavoratori agricoli e dei familiari conviventi a loro carico, sempre che le caratteristiche dell'immobile siano rispondenti alle attività esercitate».

[48] In argomento G. TINELLI-S. MENCARELLI, *op. cit.*, p. 88, secondo cui: «mentre nell'ambito dello studio del presupposto dell'Irpef la dottrina maggioritaria tende ad escludere ogni riferimento all'istituto civilistico, nel caso dei redditi fondiario si ritiene comunemente che il legislatore abbia fatto riferimento proprio ad esso. Ed, in effetti, nella categoria in esame ci si avvale proprio dell'istituto civilistico del possesso, non tuttavia per indicare la relazione che deve intercorrere tra i redditi prodotti ed il soggetto passivo, come si concorda nel presupposto dell'imposta generale, bensì con riferimento al cespite (immobile) che li produce, costituito, nella fattispecie, dei redditi fondiari, da un res materiale». *Amplius*, M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p. 447 ss., secondo cui: «il riferimento al diritto reale sull'immobile (…) individua la tipo-

denziare l'importanza assunta dall'ultimo inciso dell'articolo, in relazione alla titolarità dei redditi dominicali e dei redditi dei fabbricati.

Invero, mentre il reddito dominicale si considera fiscalmente prodotto anche nel caso in cui il terreno non sia adibito a coltura, fatta salva la previsione di un'imposizione in misura ridotta, i redditi dei fabbricati concorrono alla formazione del reddito complessivo anche laddove, in realtà, non sia stato percepito alcun reddito, come avviene, ad esempio, per gli immobili utilizzati come abitazione principale del possessore o non locati, il cui reddito continua a essere determinato su base catastale, ferma restando l'eventuale applicazione di coefficienti di riduzione o di maggiorazione [49].

Questo principio generale trova, espressamente, eccezione nel disposto di cui all'art. 33, co. 1, TUIR, secondo cui, ove un terreno sia dato in fitto per uso agricolo, il reddito agrario dallo stesso prodotto concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario, anziché del possessore, a far data dalla stipula del relativo contratto.

Alla stessa stregua, in base al disposto di cui all'art. 8, co. 5 della L. 9 dicembre 1998, n. 431, i redditi derivanti da contratti di locazione di immobili destinati ad uso abitativo non concorrono alla formazione del reddito, per il periodo d'imposta in cui si è concluso il procedimento giurisdizionale di convalida dello sfratto per morosità del conduttore [50].

---

logia di diritti che il soggetto passivo deve avere sulla fonte al fine del verificarsi del presupposto materiale», mentre, il possesso «continua, invece, a riguardare il momento di qualificazione temporale». *Contra* Cass. sentenza 15 dicembre 2003, n. 19166, in *Giur. imp.*, 2004, p. 312, in cui si dà rilievo all'elemento della titolarità del diritto reale sull'immobile piuttosto che al potere di disporre materialmente dello stesso.

[49] Cfr. M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, tomo I, a cura di S. Capilupi, C. Coppola e F. delli Falconi, Milano, 2014, p. 490. Sulla nozione di reddito fondiario come reddito "prodotto" si v. A. FEDELE, *L'imposizione immobiliare. Dalla metafora della "fonte" all'intenzionalità del risultato produttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, V, p. 535. Sul punto si v., anche, M. INTERDONATO, *I redditi fondiari*, cit., p. 176, secondo cui, ai fini della «corretta imputazione della capacità contributiva (…) non è necessario e sufficiente possedere la disponibilità di fatto del reddito stesso (…) come se derivasse dall'esercizio del titolo idoneo, indipendentemente dalla regolare sussistenza del titolo stesso». In argomento si v., anche, M. MICCINESI, *La morosità del conduttore: occasione e spunti per una riflessione sul reddito dei fabbricati*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, p. 276, secondo cui: «la determinazione su base catastale non comporta né presuppone la inesistenza di un reddito, ma al più la possibilità di imposizione su un reddito inferiore o superiore a quello effettivo; invero, se il legislatore avesse prescritto che il reddito dei fabbricati si tassa solo in quanto (non nell'ammontare) effettivamente conseguito, ciò sarebbe stato perfettamente compatibile con l'adozione del sistema catastale (siccome) rilevante ai soli fini della quantificazione del reddito medesimo».

[50] In argomento, *amplius*, M. MICCINESI, *op. ult. cit.*, p. 265. Come precisato dalla Circolare del Ministero delle Finanze n. 150/1999, tale disposizione, limitata ai soli immobili

Per le imposte versate sui canoni di locazione venuti a scadenza, di cui sia stato accertato il mancato percepimento in sede giurisdizionale, è, inoltre, riconosciuto un credito d'imposta di pari ammontare [51].

Un'ulteriore eccezione si verifica, infine, laddove il contribuente che abbia fruito del credito d'imposta per i canoni non riscossi, entri, successivamente, nel possesso degli stessi. Nel caso di specie è, però, necessario che quest'ultimo dichiari tali redditi tra quelli assoggettati a tassazione separata.

Il proprietario che conceda in locazione un immobile commerciale non gode, peraltro, delle tutele concesse a chi lochi un immobile adibito a civile abitazione, posto che è tenuto a versare le imposte sui canoni non riscossi, anche quando il procedimento di convalida di sfratto si sia concluso in suo favore [52].

Sulle possibili discriminazioni derivanti all'applicazione di questo sistema è intervenuta, più volte, la Corte Costituzionale.

Il riferimento attiene, anzitutto: a) alla sentenza 11 luglio 1961, n. 48, in cui il Giudice delle leggi ha ritenuto non sussistente la violazione dell'art. 23 Cost., da parte della L. 20 ottobre 1954, n. 1044, nella parte in cui demandava al Ministro competente il potere di approvare l'aggiornamento del valore catastale degli immobili ai fini dell'imposta di successione, sull'assunto che i poteri conferiti da questo metodo all'ente impositore non comportino l'esercizio di una qualsivoglia discrezionalità amministrativa ma, solo, un mero apprezzamento tecnico, effettuato attraverso mezzi d'indagine a ciò consentanei [53]; e

---

concessi in locazione ad uso abitativo, descrive un'importante deroga al principio generale di imputazione dei redditi fondiari, in quanto vale ad escludere dal reddito tassabile i canoni che non siano stati percepiti, a condizione che lo stato di morosità del conduttore risulti da un accertamento giudiziale il cui procedimento si sia già concluso.

[51] Tale credito può essere utilizzato in compensazione con altre imposte a debito, ovvero essere chiesto a rimborso. Sui richiamati profili è, in particolare, intervenuta la Circolare Assonime n. 46, del 27 maggio 1999, secondo cui, la disposizione in base alla quale i redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento di convalida di sfratto per morosità, può essere applicata anche agli esercenti di imprese commerciali, relativamente ai redditi determinabili secondo le regole riferibili a redditi fondiari.

[52] Tale considerazione risulta, particolarmente, avvalorata dalla Circolare Ministeriale 19 maggio 2000, n.101/E, la quale ha ribadito come la previsione secondo cui i redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo non concorrono alla formazione del reddito del periodo d'imposta in cui si è concluso il procedimento di convalida di sfratto per morosità concerna, esclusivamente, gli immobili locati per uso abitativo.

[53] Sul punto F. PICCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 132. La Corte Costituzionale è tornata sull'argomento anche nell'ordinanza 10 dicembre 1987, n. 482, per ribadire come non sia «irragionevole che il legislatore – nell'esercizio della sua discrezionalità e secondo un'antica tradizione di politica tributaria – abbia disposto, per la determinazione della base imponibile, l'utilizzazione delle tariffe d'estimo, siccome criterio realistico, adatto a sem-

b) alla sentenza del 24 giugno 1994, n. 263, in cui è stata dichiarata non fondata la questione di legittimità dell'art. 2 del D.L. n. 16/1993, sollevata con riguardo agli artt. 3 e 53 Cost., sull'assunto che la norma impugnata riguardasse (genericamente) il regime catastale, volto a fornire un criterio di calcolo per l'applicazione di singole imposte e non la disciplina di uno specifico prelievo [54].

---

plificare i procedimenti di accertamento nonché a prevenire un notevole contenzioso; restando, comunque, esclusi dal reddito agrario i proventi di quelle attività che sono invece produttive di reddito di impresa».

[54] Secondo la Corte, con la norma denunciata «il legislatore (…) rimane nell'ottica tipica del catasto, sistema che già a suo tempo ha superato positivamente il vaglio di costituzionalità (sentenza n. 16 del 1965) e la cui finalità è quella di fissare in valori obiettivi, rappresentati dalla c.d. rendita catastale, l'attitudine del bene a produrre reddito. (…). Il criterio, presumibilmente ispirato dalla constatazione di una scarsa attuale rappresentatività del mercato delle locazioni in ordine alla potenziale capacità di produrre reddito da parte del bene, in presenza di una contingente situazione legislativa quale quella connessa al regime vincolistico degli alloggi, si discosta indubbiamente da quello codificato nell'art. 15 del D.P.R. 10 dicembre 1949, n. 1142; questo pone, infatti, a base del calcolo "il canone annuo di fitto, ordinariamente ritraibile", salvo i casi, pure previsti per legge, in cui un siffatto calcolo non sia possibile, vale a dire quando la locazione non esista o abbia carattere d'eccezione (così l'art. 27 del medesimo D.P.R. n. 1142/1949). Ma tutto ciò non è sufficiente per dedurre la illegittimità costituzionale del criterio seguito, per contrarietà al principio della capacità contributiva, tanto più che ciò che viene qui in discussione non è la disciplina di una specifica imposta, quanto un sistema come quello catastale, volto a definire valori, i quali hanno la limitata funzione di fornire una base di riferimento generale per l'applicazione delle singole imposte, secondo la disciplina apprestata per ciascuna di esse dal legislatore, sicché sarà piuttosto nell'ambito della regolamentazione delle singole imposte che si potrà verificare il rispetto del predetto canone costituzionale. è pur vero che i criteri di determinazione delle tariffe di estimo e delle rendite catastali, ove non ispirati a principi di ragionevolezza, potrebbero, benché le tariffe e le rendite non siano di per sé atti di imposizione tributaria, porre le premesse per l'incostituzionalità delle singole imposte che su di essi si fondino. Peraltro, nel momento in cui, per determinare tariffe di estimo e rendite catastali, si abbandona il tradizionale ancoraggio al reddito ritraibile e si privilegia il valore di mercato del bene, si opera una scelta procedimentale alla quale non è logicamente estraneo il rischio di determinazione di rendite catastali tali da superare per la loro misura il reddito effettivo, sicché imposte ordinarie, che a tali rendite si rifacessero, porterebbero ad una sostanziale progressiva erosione del bene. Ma, a parte il fatto che, al di là di generiche doglianze di non razionalità, le ordinanze non prospettano profili idonei a concretamente evidenziare una incongruità dei criteri di determinazione dei valori adottati nella norma denunciata rispetto al fine che con essi si è inteso perseguire, è importante rilevare la transitorietà della disciplina denunciata, peraltro ripetutamente sottolineata anche dalle ordinanze di rimessione e superata, a partire dal 1995, dai nuovi criteri indicati dal legislatore, e cioè il valore di mercato insieme al valore locativo, nei quali si è evidentemente tenuto conto della più recente evoluzione legislativa che tende, come è noto, a superare il regime vincolistico delle locazioni». In argomento, per

In argomento, degna di nota risulta, inoltre, una giurisprudenza più recente, in cui la Corte – pronunciandosi sulla legittimità costituzionale dell'art. 41, co. 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – , ha confermato la ragionevolezza e la legittimità del criterio di determinazione dei redditi fondiari, precisando altresì come l'accertamento catastale costituisca l'unico metodo di determinazione possibile degli stessi, posta l'incompatibilità di ulteriori forme di accertamento (e, particolarmente, dell'accertamento sintetico), la cui applicazione risulta preclusa laddove il reddito del contribuente, ancorché superiore a quello dichiarato, abbia, esclusivamente, natura agraria [55].

---

quanto di nostro interesse, giova, peraltro, segnalare come l'articolo esaminato sia stato, successivamente, oggetto di modifiche da parte dell'art. 4 del D.L. 2 marzo 2012, n.16.

[55] Il riferimento attiene, particolarmente, all'ordinanza 10 dicembre 1987, n. 482 e alla sentenza 25 luglio 1995, n. 377. In base a questa giurisprudenza, nel caso in cui il tenore di vita del contribuente risulti sproporzionato rispetto al reddito dichiarato, non è possibile ad ulteriori accertamenti, laddove il reddito prodotto: a) abbia esclusivamente natura fondiaria; b) sia stato correttamente quantificato (anche per le deduzioni); e c) non vi sia alcun elemento di prova dell'esistenza di altre o diverse fonti reddituali. Diversamente, se la capacità di spesa del contribuente manifesta il possesso di un reddito superiore a quello "effettivo" realmente conseguito nell'esercizio delle attività agricole e, dunque, il possesso di un reddito diverso da quello denunciato, diventa legittimo l'accertamento sintetico «in base ad elementi e circostanze di fatto certi», fatta salva la facoltà del contribuente di fornire la prova della provenienza del maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente. Da parte sua, la Corte di Cassazione, nel tempo, ha consolidato un orientamento volto a riconoscere, a certe condizioni, la legittimità dell'accertamento sintetico in capo all'agricoltore. In argomento si v., ad esempio, la sentenza 8 maggio 2003, n. 7005, in cui si afferma che: «Ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (e, nella specie, DD.MM. 19 settembre 1992 e 19 novembre 1992), l'amministrazione delle finanze può legittimamente procedere con metodo sintetico alla rettifica della dichiarazione dei redditi di un coltivatore diretto comprensiva del solo reddito agrario del fondo da lui condotto, quando da elementi estranei alla configurazione reddituale prospettata dal contribuente (nella specie, la proprietà di un'autovettura e di un appartamento, e, comunque, qualora il reddito accertabile si discosti di almeno un quarto da quello dichiarato, ai sensi del 4° comma del detto art. 38) si possa fondatamente presumere che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo, salva la facoltà del contribuente di dimostrare, a norma del 6° comma dell'art. 38, che il reddito accertato, maggiore del reddito fondiario dichiarato – determinato sulla base della rendita catastale, e quindi in ipotesi anche inferiore a quello effettivo –, deriva dallo sfruttamento del fondo e non è pertanto soggetto ad ulteriore imposizione». Motivazione analoga può riferirsi alle sentt. 11 gennaio 2006, n. 328 e 30 gennaio 2007, n. 1920. Sugli stessi profili, da ultimo, si v. la sentenza 16 maggio 2014, n. 10747, secondo cui: «quando da elementi estranei alla configurazione reddituale prospettata dal contribuente (disponibilità di autoveicoli non inerenti all'attività agricola, tenore di vita, ecc.) si possa fondatamente presumere che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo» incombe al contribuente l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi frutto della sua attività agricola sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possegga altre fonti di reddito non tassa-

In una diversa prospettiva, ancora significativa risulta la storica sentenza 31 marzo 1965, n. 16, in cui gli stessi giudici, pronunciandosi sul reddito dei fabbricati – ma con considerazioni riferibili anche ai redditi dei terreni – hanno manifestato, apertamente, il loro gradimento per il criterio catastale, stabilendo: a) che i canoni di locazione debbano essere tassati, a prescindere dalla loro percezione, fino a quando risulti vigente un contratto di locazione e, quindi, risulti tecnicamente dovuto un canone locativo; e b) che ove la locazione sia cessata o si sia verificata una qualunque causa di risoluzione contrattuale, la tassazione possa essere evitata solo previa dichiarazione da parte del proprietario di volersene avvalere, in tal modo provocando lo scioglimento delle reciproche obbligazioni e l'insorgenza del diritto alla restituzione dell'immobile[56].

Tale orientamento, ribadito anche da pronunce più recenti, non sembra, peraltro, voler distinguere tra immobili locati per uso commerciale e immobili locati per uso abitativo. Per questa via, la risoluzione contrattuale di un rapporto di locazione legittima, anche, il locatore dell'immobile abitativo a escludere dalla propria dichiarazione i canoni non riscossi[57].

---

bili, o separatamente tassate. In argomento M. PEIROLO, *Determinazione dei redditi agrari e applicabilità dell'accertamento sintetico*, in *GT – Riv. giur. trib.,* 2000, V, p. 392; ID., *Imprese agricole e accertamento sintetico,* in *Dir. prat. trib*., 2000, III, p. 20596; S. SERVADIO, *Accertamento sintetico a carico del coltivatore diretto*, in *Agr.*, 2014, IV, p. 31, il quale precisa proprio come «il principio in base al quale il reddito fondiario di un coltivatore diretto viene determinato attraverso i parametri catastali (redditi dominicali) non esclude che l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 (e, nella specie, dei decreti ministeriali 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992), possa procedere con metodo sintetico alla rettifica della dichiarazione dei redditi, quando da elementi presuntivi (nella specie, la proprietà di un'autovettura e di un appartamento) si possa presumere che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo e, comunque, qualora il reddito accertabile si discosti di almeno un quarto da quello dichiarato, ai sensi del comma 4 dell'art. 38. Salva la facoltà del contribuente di dimostrare, a norma del comma 6 dell'art. 38, che il reddito accertato, maggiore del reddito fondiario dichiarato, determinato sulla base della rendita catastale, e quindi in ipotesi anche inferiore a quello effettivo, deriva dallo sfruttamento del fondo e non è pertanto soggetto ad ulteriore imposizione».

[56] La pronuncia in discorso è stata emessa nei giudizi di legittimità costituzionale relativi al combinato disposto degli artt. 23, co. 1, 33, co. 1, 34, co. 1 e 4-*bis*, 118 e 134, co. 2 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("*Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi*"). In senso conforme si possono citare, anche, Corte cost., sentenze 3 giugno 1998, n. 211; 22 aprile 1997, n. 111; 26 luglio 1996, n. 322; 5 febbraio 1996, n. 21; 12 luglio 1995, n. 309.

[57] Il riferimento attiene, particolarmente, alla sentenza 12 luglio 2000, n. 362, in cui la Corte Costituzionale, investita della questione di legittimità costituzionale dell'art. 26 TUIR, nella sentenza n. 362 del 2000, ha, in specie, affermato che «il sistema di tassazione che presiede alle locazioni non abitative non risulta gravoso e irragionevole dal momento

Invero, per i Giudici Costituzionali, il provvedimento di convalida di sfratto, oltre a produrre effetti di natura civilistica, rappresenta il presupposto giuridico per l'ottenimento del credito d'imposta, nel caso in cui il locatore sia stato sottoposto a tassazione per canoni non riscossi [58].

Sostanzialmente conforme la Corte di Cassazione che, in diverse sentenze, ha sancito la tassabilità di tali canoni fino al momento della risoluzione contrattuale, anche non giudiziale [59].

Proprio quest'ultima, muovendo dalla considerazione che il riferimento al canone resti rilevante, quanto alle locazioni non abitative, in un'ottica di eccezionalità rispetto alla naturale forza espansiva del precetto generale che utilizza il reddito medio catastale», ha, invero, ribadito la necessità di armonizzare tale riferimento con la regola secondo cui redditi fondiari concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente, indipendentemente dalla relativa percezione [60].

---

che il locatore può utilizzare tutti gli strumenti previsti per provocare la risoluzione del contratto di locazione (…) e far "riespandere" la regola generale di attribuzione del reddito fondiario basata sulla rendita catastale».

[58] La Corte Costituzionale ha, in particolare, affermato che il ristretto ambito applicativo della richiamata disciplina e «la naturale forza espansiva del precetto generale che utilizza il reddito medio catastale» possono ritenersi sufficienti a determinarne la coerenza con «il principio di uguaglianza e con il correlativo parametro di ragionevolezza». Tanto comporta che il riferimento operato dalle predette norme al canone di locazione (anziché alla rendita catastale), come base imponibile IRPEF, possa, nondimeno, valere nel tempo «solo fin quando risulterà in vita un contratto di locazione e quindi sarà dovuto un canone in senso tecnico». Ove, invece, la locazione «sia cessata per scadenza del termine (art. 1596 cod. civ.) ed il locatore pretenda la restituzione essendo in mora il locatario per il relativo obbligo, ovvero quando si sia verificata una qualsiasi causa di risoluzione del contratto, ivi comprese quelle di inadempimento in presenza di clausola risolutiva espressa e di dichiarazione di avvalersi della clausola (art. 1456 cod. civ.), o di risoluzione a seguito di diffida ad adempiere (art. 1454 cod. civ.)», il citato riferimento al reddito locativo non sarà più «praticabile», tornando in vigore la rendita catastale; così come non sarà più praticabile, anche per il caso in cui il locatore invochi l'inadempimento e la risoluzione prima della sentenza di risoluzione giudiziale, allorché «risulti in maniera certa che abbia scelto la via di risolvere il contratto».

[59] V. Cass., sentenze n. 11158/2013, n. 22588/2013, n. 651/2012.

[60] In argomento A. MONDINI, *La tassazione del canone di locazione commerciale in caso di sfratto per morosità del conduttore dell'immobile*, in *Rass. trib.*, 2012, II, p. 486, secondo cui, nella pronuncia in commento «la Corte sviluppa una lettura delle norme sul reddito fondiario, ed in particolare dell'art. 26 TUIR per certi aspetti ambigua». Per tale Autore, a stessa appare, invero, «tesa a ricostruire la logica della tassazione dei redditi di fabbricati giocandola sull'incerto rapporto tra "medietà" ed effettività del reddito, in cui la seconda, comunque recessiva, non riesce ad acquisire rispetto alla prima una collocazione ed un significato unitari ed omogenei».

Per i Giudici di Legittimità, l'armonizzazione presuppone, in specie, il correttivo che il riferimento al reddito locativo opera nel tempo solo fin quando risulta in vita un contratto di locazione; mentre, allorché la locazione sia cessata (per qualsivoglia motivo), il ripetuto riferimento non è più praticabile, tornando in vigore la regola generale [61].

Nell'ottica richiamata, una conclusione di questo tipo risulta, peraltro, avvalorata dalla regola concernente le locazioni abitative, stando alla quale, i redditi derivanti da contratti di locazione ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore; mentre per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti, come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità, è riconosciuto un credito d'imposta pari al loro ammontare [62].

---

[61] Cfr. Cass., sentenza 18 gennaio 2012, n. 651.

[62] La stessa pronuncia non manca, peraltro, di precisare come nella giurisprudenza formatasi al riguardo, si registrino soluzioni altalenanti. Il ricorrente si richiama, in specie, all'indirizzo espresso dalle Sezioni Unite nelle senenze n. 15062/2002 e n. 17393/2002, circa l'emendabilità della dichiarazione tributaria; e alla soluzione offerta dalla Cass., nella sentenza n. 6911/2003, secondo cui, la mancata percezione dei canoni per morosità del conduttore – laddove provata – ne impedisce l'assoggettamento a IRPEF, con la conseguenza che nel caso di immobile concesso in locazione, debba essere assoggettata a tassazione, agli effetti delle imposte sui redditi, la relativa rendita catastale – e non il canone previsto dal contratto. Per i Giudici di legittimità tale soluzione si giustifica sull'assunto che i dati contrattuali forniscano solo un'indicazione presuntiva in ordine alla percezione del reddito locativo, di guisa che debba comunque consentirsi la prova contraria. Questa tesi non risulta, peraltro, pacifica, posto che alla stessa si oppone l'interpretazione secondo cui l'intervenuta risoluzione del contratto di locazione per inadempimento del locatario, unitamente alla circostanza del mancato pagamento dei canoni relativi a mensilità anteriori alla risoluzione, non è idonea di per sé ad escludere che tali canoni concorrano a formare la base imponibile IRPEF, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 23 (Cass. n. 12095/2007); così come si assume che il solo fatto dell'intervenuta risoluzione consensuale del contratto di locazione, unito alla circostanza del mancato pagamento dei canoni relativi a mensilità anteriori alla risoluzione, non è idoneo di per sé a escludere che tali canoni concorrano a formare la base imponibile IRPEF, salvo che non risulti la inequivoca volontà delle parti di attribuire alla risoluzione stessa efficacia retroattiva (Cass. n. 24444/2005). Ancora in opposizione alla logica addotta dal primo orientamento evocato, si è rammentato come, ai fini IRPEF, il reddito fondiario sia correlato alla titolarità del diritto reale sul bene immobile, indipendentemente dalla effettiva percezione dei canoni (Cass. n. 19166/2003), e, in questi termini, è stato deciso che, per esempio, in tema di imposte sui redditi, il reddito fondiario derivante dalla locazione di un immobile sottoposto a pignoramento concorre alla formazione del reddito dell'esecutato prescindendo dalla percezione dei canoni stessi (v. Cass. n. 20764/2006)». Sulle stesse questioni si è, più recentemente, soffermata la giurisprudenza di merito e, particolarmente, la Commissione

In argomento giova, ancora, segnalare l'ipotesi in cui il conduttore, a seguito alla risoluzione del contratto e alla relativa messa in mora per la restituzione dell'immobile, non ottemperi all'obbligo di riconsegna dello stesso.

Invero, gli importi eventualmente versati in sede transattiva, o di condanna da parte del giudice, non assumono alcun rilievo ai fini reddituali, costituendo, piuttosto, un indennizzo di natura risarcitoria per l'occupazione dell'immobile, che esula dall'ambito di applicazione dell'art. 26 TUIR.

Le disposizioni di cui al primo comma dell'articolo in commento, pur applicabili ai soli immobili locati ad uso abitativo, rilevano, peraltro, anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa, posto che, in base all'art. 90, co. 1, TUIR, «i redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del Capo II, del Titolo I, per gli immobili situati nel territorio dello Stato» [63].

Dal punto di vista soggettivo risultano, in specie, passibili di produrre redditi fondiari gli immobili posseduti da: a) persone fisiche e società semplici

---

Tributaria Provinciale di Brescia che, nella sentenza n. 365/5/2014, si pronunciata sulla legittimità della notifica di un avviso d'accertamento inviato dall'Agenzia delle Entrate per recuperare le imposte dovute su redditi di locazione, in dipendenza di contratti in cui il conduttore si fosse reso moroso. Decidendo sulla causa, i giudici tributari hanno, anzitutto, ribadito come dal verificato e automatico scioglimento di un contratto di locazione contenente la clausola risolutiva espressa derivi il venir meno dell'obbligo fiscale di dichiarare il canone non percepito. Fermo restando l'obbligo di dichiarare il canone relativo ad immobili locati per uso diverso da quello abitativo, anche nel caso in cui lo stesso non sia stato percepito, nei contratti di locazione tra privati in cui sia prevista una clausola risolutiva espressa l'inadempimento comporta, invero, lo scioglimento di diritto del rapporto, dacché non esiste alcun contratto di affitto valido da cui assoggettare a tassazione i redditi. In argomento R. BELOTTI-S. QUARANTINI, *Gli immobili patrimoniali e il non sempre coerente richiamo ai redditi fondiari*, in *il Fisco*, 2014, XLVII, p. 4653, il quale pone, anche, in luce come l'attuale disposto dell'art. 90, co. 1, TUIR, derivante dall'originario art. 52, co. 2, D.P.R. n. 597/1973, poi trasfuso nell'art. 57 del D.P.R. n. 917/1986 (in vigore sino al 31 dicembre 2003), sia stata profondamente modificato «nel senso di escludere dal suo ambito di applicazione, risolvendo così una questione già opinabile, non soltanto gli immobili che costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 40, ma anche quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (tipicamente, cioè, i fabbricati costruiti dalle imprese edili), in quanto, trattandosi di beni produttivi di ricavi e quindi, finché non venduti, di rimanenze, non sarebbe stato opportuno considerarli produttivi di reddito presunto quando, non venendo dati in locazione, non se ne ricavi in realtà reddito alcuno». (Cfr. Relazione ministeriale al D.P.R. n. 917/1986, nel commento all'art. 57). Su tali profili, *amplius*, A. MONDINI, *op. cit.*, p. 486; A. GIOVANNINI, *Sul reddito "effettivo" dei fabbricati e sulla morosità del conduttore*, in *Rass. trib.*, 2001, II, p. 344 ss.

[63] Cfr. Cass., sez. trib., sentenza 5 aprile 2000, n. 4217.

(soggetti IRPEF) al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa; b) enti non commerciali (soggetti IRES) al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa; nonché, c) enti e società non residenti, privi un'attività di impresa; e d) enti e le società non residenti privi di "stabile organizzazione" d'impresa in Italia (soggetti IRES).

Diversamente, gli immobili posseduti nell'esercizio di un'impresa individuale o societaria non danno luogo a redditi fondiari, ma partecipano alla formazione del "reddito d'impresa", in base ai criteri di cui si tratterà in seguito [64].

Passando ad esaminare le ipotesi di contitolarità e/coesistenza di diritti reali su un unico cespite occorre, ancora, segnalare come, ai sensi del co. 2 dell'art. 26 TUIR, il reddito fondiario concorra a formare il reddito complessivo di ciascun soggetto solo per la quota corrispondente al suo diritto.

Lo stesso articolo, al co. 3, dispone, inoltre, che nel caso in cui il diritto di proprietà di un bene immobile sia trasferito nel corso del periodo d'imposta, il reddito fondiario allo stesso riferibile concorra a formare il reddito complessivo dei soggetti interessati dal trasferimento, in proporzione alla durata del relativo possesso; peraltro, sorgendo in capo al cedente l'obbligo di indicare nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il possesso sia cessato, il nominativo del nuovo possessore, il titolo di trasferimento e gli estremi della relativa trascrizione.

Si tratta di una delle principali peculiarità riferibili alla disciplina in discorso, in cui, la ripartizione del reddito non dipende da una produzione unitaria da suddividere tra più soggetti partecipanti all'utile, quanto dalla necessità di segmentare il reddito medio ordinario regolato dal sistema catastale.

È, invero, tale sistema a individuare l'ammontare da attribuire a ciascun soggetto passivo in base alle potenzialità e alla durata del relativo diritto, di guisa da precludere la possibilità di procedere alla suddivisione reddituale basata sulle quote di partecipazione che caratterizza i fenomeni societari o, più generalmente, associativi [65].

---

[64] In argomento; V. FICARI, *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2003, p. 65; G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, 1991, p. 125.

[65] Cfr. M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Milano, 1996, p. 447, il quale giustifica l'imputazione reddituale in base alla durata del diritto con la staticità del fenomeno reddituale in questione, sull'assunto che per i redditi da "partecipazione" i mutamenti soggettivi rilevino solo marginalmente. Contra A. FEDELE, *L'imposizione immobiliare. dalla metafora della "fonte" all'intenzionalità del risultato produttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, V, p. 539, secondo cui, anche nei redditi fondiari il presupposto necessario della produzione è la destinazione a un certo scopo dell'immobile, la quale rileva, non solo, per i redditi agrari, posto che «l'impresa agraria implica necessariamente la "desti-

Su quest'ultimo profilo si è soffermata, anche, l'Amministrazione finanziaria, che ha chiarito come ai fini della dichiarazione del reddito di un fabbricato e delle relative deduzioni o maggiorazioni fiscali a venire in rilievo non sia la data del rogito notarile – e, dunque, della stipula dell'atto pubblico – quanto, piuttosto, quella di immissione nel possesso del bene oggetto di trasferimento [66].

Diversamente, nel caso in cui l'atto stipulato non sia idoneo a trasferire il diritto di proprietà, il reddito dell'unità immobiliare oggetto dell'obbligazione di compravendita va dichiarato dal promittente venditore, tanto se il promissario acquirente sia immesso nel possesso, quanto se lo stesso lo conceda in locazione a terzi. In quest'ultimo caso, il promissario acquirente dovrà, però, dichiarare i relativi proventi quali redditi diversi ai sensi dell'art. 67 TUIR [67].

In argomento giova, ancora, menzionare l'ipotesi in cui il possesso di fatto di un immobile, ovvero il suo pieno godimento, risultino disgiunti dalla titolarità di un diritto reale sullo stesso.

Si pensi, ad esempio, ai redditi fondiari prodotti: a) dai terreni assegnati ai coltivatori diretti da parte degli enti di sviluppo di cui alla L. 12 maggio 1950, n. 230; b) dai terreni delle comunanze agrarie [68] assegnati ai partecipanti; c) da beni interessati dalla stipula di un contratto di soccida e/o di cessione di beni ai creditori; e d) da beni concessi in comodato.

Per l'Agenzia delle Entrate, in costanza di una delle richiamate condizioni,

---

nazione" del fondo (qui effettuata dall'agricoltore), e l'affermazione sembra tradizionalmente e pacificamente accettata, visto che il reddito agrario è stato sempre considerato reddito "da attività", a prescindere dalle modalità della sua determinazione, catastale ovvero sulla base degli effettivi costi e ricavi», ma, anche, per il reddito dominicale dei terreni e per il reddito dei fabbricati, abitualmente qualificati come "redditi da cespite".

[66] Si v. la Circolare 27 maggio 1994, n. 73/E, in cui l'A.F. ribadisce, peraltro, come nel caso in cui un fabbricato sia stato concesso in locazione, il relativo canone debba essere imputato *pro quota* ai soggetti percettori quale reddito fondiario.

[67] In argomento M. NUSSI, *op. cit.*, p. 445 ss., secondo cui, la disciplina in discorso necessita di essere razionalizzata alla luce degli schemi anzidetti, allo scopo di delinearne la congruità con il possesso del reddito. Ciò, anche in virtù di una critica dottrinale (non condivisa dall'Autore) che tende a invocare la normativa in tema di soggettività passiva dei redditi fondiari per dedurre l'irrilevanza di un criterio di riferibilità unitario e per delineare un sistema autonomo per ogni categoria reddituale.

[68] Le "comunanze agrarie" sono state previste all'art. 1 della L. n. 1766/1927, sul riordinamento degli usi civici e costituiscono organismi che svolgono un'attività rivolta alla tutela di interessi generali – in relazione ai diritti di godimento dei boschi spettanti ai componenti della collettività proprietaria –, senza assumere connotati imprenditoriali, né scopi di lucro, avendo, quindi, natura di enti pubblici non economici che esercitano la loro attività in collegamento con le strutture municipali. Cfr. Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Bologna, sentenza 19 gennaio 2005, n.3.

il reddito prodotto deve essere imputato al possessore che abbia il pieno godimento dell'immobile, in deroga al criterio generale [69].

Tale orientamento, inaugurato agli inizi del 2000, ha trovato più recentemente conferma in un ulteriore documento di prassi in cui si ribadisce come, dal punto di vista fiscale, il contratto di comodato non valga a trasferire la titolarità del reddito fondiario dal comodante alla comodataria.

Invero, per detto Organo il contratto in esame, producendo effetti "obbligatori" e non "reali", fa nascere in capo al comodatario un diritto "personale" di godimento sulla cosa tale che, anche nel caso in cui lo stesso stipuli, quale locatore, un contratto di locazione, la titolarità del reddito fondiario non venga trasferita dal proprietario-comodante al comodatario-locatore, dovendosi, in ogni caso, imputare il reddito prodotto dal fabbricato al proprietario dell'immobile [70].

Da ultimo, qualche considerazione sembra doversi svolgere in merito alle innovazioni legislative di cui al D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e al D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214, relativamente all'introduzione dell'Imposta Municipale Propria (IMU).

Rimandando ai paragrafi successivi per una più attenta disamina di tale tributo, in questa sede giova anticipare come in base all'art. 8, co. 1 del primo dei richiamati decreti, lo stesso abbia sostituito «per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati» [71].

---

[69] Tale orientamento è stato, indirettamente, ribadito dall'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione 25 ottobre 2001, n. 166/E, secondo cui, il contratto con il quale una comunanza agraria concede in affitto a un privato terreni adibiti a tartufaie deve configurarsi, in linea generale, quale atto costitutivo di un diritto assimilabile a quelli reali di godimento su immobili, come tale, rientrante nella previsione normativa di cui all'art. 1 della tariffa, parte prima, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

[70] In questa prospettiva si v. la Risoluzione 22 ottobre 2008, n. 394, secondo cui: «dal punto di vista fiscale, il contratto di comodato non trasferisce la titolarità del reddito fondiario dal (…) comodante alla (…) comodataria; ciò in quanto il comodato, disciplinato dagli artt. 1803 e ss. c.c., è un contratto ad effetti "obbligatori" e non "reali" che fa nascere, a favore del comodatario, cioè di colui che riceve in comodato il bene, un diritto "personale" di godimento sulla cosa concessa in comodato, e non un "altro diritto reale". Pertanto, anche nel caso in cui il comodatario stipuli, quale locatore, un contratto di locazione, la titolarità del reddito fondiario non viene trasferita dal proprietario-comodante al comodatario-locatore, per cui il reddito effettivo del fabbricato deve essere imputato, anche in quest'ipotesi, al proprietario dell'immobile».

[71] In argomento P. PICIOCCHI -C. GAMBINO, *L'imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria (1993-2013) (Parte Prima)*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, III, p. 20567; G. MELIS, *Sistema catastale e fiscalità immobiliare: questioni attuali*, in *La fiscalità immobiliare*, Atti del Convegno tenutosi a Siena, Certosa di Pontignano, il 12 febbraio 2012, p. 111 ss.

Per gli immobili non locati (ivi compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito e quelli utilizzati ad uso promiscuo dal professionista) o non affittati è, pertanto, dovuta la sola IMU, mentre gli immobili locati o affittati scontano entrambe le imposte.

Per quanto attiene ai terreni non affittati, siffatto principio ha, però, trovato applicazione parziale, posto che, fino al 2016, il reddito agrario ha continuato a essere sottoposto alle ordinarie imposte erariali sui redditi; di guisa che l'IMU sostituisse l'IRPEF solo sul reddito dominicale e non anche sul reddito agrario [72].

Sono, invece, rimasti oggetto delle ordinarie imposte sui redditi gli immobili esenti da IMU, quali, ad esempio, i terreni agricoli ricadenti in aree montane o collinari, disciplinati dall'art. 7, co. 1, lett. h) del D.Lgs. n. 504/1992 (di cui si tratterà nei capitoli successivi).

3. *Il reddito dominicale dei terreni*

Una volta tracciata, sia pure per grandi linee, la disciplina generale sui redditi fondiari, si può passare ad analizzare le singole fattispecie che la connotano.

In questa prospettiva a venire in rilievo è, anzitutto, il reddito dominicale di cui all'art. 27 TUIR. Il primo comma dell'articolo chiarisce come lo stesso sia «costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 TUIR».

Si tratta, dunque, della remunerazione figurativa attribuita al possessore qualificato del terreno, in virtù dell'astratta possibilità che quest'ultimo ha di compiere un'attività diretta alla coltivazione, alla silvicoltura, all'allevamento di animali, alla manipolazione; e/o all'alienazione di prodotti agricoli e zootecnici [73].

---

[72] In argomento M. BAGNOLI-I. MARIOTTI, *In campo l'IMU sostituisce … l'agricoltura*, in *Agr.*, 2012, I, p. 5; S. MOGOROVICH, *Gli effetti dell'IMU nell'agricoltura*, in *il Fisco*, 2012, XXII, parte I, p. 3399; S. BARUZZI, *La disciplina dell'Imu*, Prima e seconda parte, in *il Fisco*, 2012, VI, parte I, p. 817, e 2012, VII, parte I, p. 954.

[73] Tale reddito viene, infatti, imputato ai titolari dei diritti di: proprietà, di usufrutto, di uso, o di oneri reali (come i censi, i livelli, le colonie perpetue, etc.). Per questa via, il proprietario che coltivi il proprio fondo, è, dunque, tenuto a dichiarare sia il reddito dominicale, sia quello agrario, diversamente da quanto avviene per i terreni concessi in locazione che obbligano il proprietario a dichiarare il reddito dominicale agli stessi riferibile; e l'affittuario a dichiarare il reddito agrario. In argomento M. INTERDONATO, *I redditi fondiari*, cit., p. 178.

La natura da attribuire al reddito dominicale è stata al centro di un rilevante dibattito dottrinale.

Invero, nonostante alcuni autorevoli Studiosi lo qualifichino, da tempo, come reddito "da cespite", non manca chi argomenti l'incompatibilità di questa definizione con l'attuale assetto sistematico delle imposte dirette, sull'assunto che l'incremento patrimoniale in cui lo stesso si sostanzia derivi, in ogni caso, da scelte volontarie e consapevoli del soggetto che lo produce, e, dunque, da atti ed attività preordinati allo scopo [74].

In questa seconda prospettiva, il presupposto necessario alla "produzione" del reddito è dato dalla "destinazione" dell'immobile; e ciò vale sia per il reddito agrario – posto che l'esercizio dell'impresa agricola implica la "destinazione" del fondo – sia per il reddito dominicale e per il reddito dei fabbricati.

Come magistralmente chiarito da Fedele, «il reddito dominicale dei terreni, presuppone, infatti:

a) quando il fondo è coltivato dallo stesso proprietario o titolare di diritto reale di godimento che a ciò lo legittima, la scelta di adibire il terreno alla produzione agricola che si risolve in atto organizzatorio, con efficacia interna rispetto al patrimonio del disponente, e più specificatamente come negozio attuativo, unilaterale, ad effetto destinatorio al quale consegue la produzione del reddito;

b) quando l'attività agricola è svolta da soggetto diverso dal proprietario, il contratto (di affitto – del terreno o dell'azienda agricola-, associativo – con conferimento in godimento – , parziario – ove ammesso – , di anticresi, ecc.) che consente lo sfruttamento del fondo».

Tali contratti, a prescindere dall'esistenza di espresse previsioni vincolanti per l'altra parte di destinazione obbligatoria del fondo, comportano un effetto "destinatorio" in capo al proprietario, o al titolare di altro diritto parziario, che si pone alla base della "produzione" del reddito, giustificandone l'imposizione [75].

Sebbene il legislatore tributario abbia, volutamente, mancato di operare distinzioni in ragione della destinazione urbanistica dei terreni, di guisa che sia i suoli agricoli, sia quelli edificabili, concorrano a formare il reddito complessivo del contribuente che li possiede come redditi dominicali e/o agrari, non tutti i terreni sono, del resto, sottoposti alla disciplina che ci occupa.

In base al co. 2 dell'art. 27 sono, invero, esclusi dal suo ambito di applica-

---

[74] P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 315.

[75] Così A. FEDELE , *op. ult. cit.*, p. 540, secondo cui, peraltro, l'opzione destinatoria permane e deve, comunque, ritenersi confermata dal successore ogni qualvolta si verifichi un fenomeno di successione a titolo universale o particolare nel contratto che legittima l'utilizzazione del fondo per l'esercizio dell'attività agricola.

zione: a) i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani; b) quelli dati in affitto per usi non agricoli[76]; nonché, c) quelli produttivi del reddito d'impresa, di cui alla lett. c), del co. 2 dell'art. 55.

In argomento, va, anzitutto, osservato come i redditi dei terreni che non producono reddito dominicale, pur essendo disciplinati dal catasto dei fabbricati, anziché da quello dei terreni, risultino, parimenti, tassati come redditi fondiari[77].

In siffatto contesto, i fondi concessi in affitto per usi non agricoli continuano ad essere iscritti nel catasto dei terreni in virtù della transitorietà del diverso regime d'imposta legato al loro utilizzo, pur essendo poi il reddito da essi prodotto incluso tra i redditi diversi da determinare (*ex* art. 67, lett. e),

---

[76] A venire in rilievo è, ad esempio, il caso in cui il proprietario del terreno attribuisca a terzi il diritto di sfruttamento di un terreno o della cava nella stessa ubicata. Al riguardo sorge, anzitutto, la necessità di distinguere tra la concessione avvenuta attraverso un contratto di concessione vera e propria e quella che abbia avuto luogo sotto forma di contratto d'affitto. Invero, nella prima ipotesi, le precisazioni contenute nella Circolare ministeriale 14 giugno 1993, n. 8, avvalorano la tesi della non configurabilità di un'attività d'impresa, sull'assunto che l'utilizzazione da parte di enti non commerciali di beni immobili finalizzata alla riscossione di canoni commisurati al materiale estratto concretizza, esclusivamente, una modalità di godimento di beni patrimoniali, non configurando la fattispecie esercizio di attività commerciali. Nella stessa ottica può, inoltre, citarsi la sentenza 22 dicembre 1988, n. 7012, in cui la Corte di Cassazione ha affermato che il compenso percepito dal proprietario del terreno (a prescindere dalla qualifica attribuibile a quest'ultimo), in vigenza di un contratto di concessione con un canone commisurato alla quantità estratta, al pari di quanto avviene nei contratti di affitto con canone forfettario, costituisce un reddito rientrante tra i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, di cui all'art. 70 TUIR, posto che né le cave, né le torbiere possono essere iscritte nel catasto.

[77] In argomento si può, ad esempio, citare l'art. 18 del Testo Unico sulle Leggi del Catasto Terreni, approvato con R.D. 8 ottobre 1931, n. 1572, 1931. Tale articolo ha, invero, escluso dalla stima fondiaria per la determinazione del reddito dominicale «le miniere, le cave, le torbiere, le saline ed i laghi e stagni da pesca con la superficie stabilmente occupata per la relativa industria e le tonnare». Per questa via, il reddito del terreno formalmente risultante in catasto di natura agricola non è, invero, considerato espressivo dell'effettiva ricchezza derivante dalla sua pacifica destinazione e dallo sfruttamento del medesimo a finalità estrattiva, essendo riconducibile la richiamata utilizzazione ad una attività di carattere esclusivamente industriale. In argomento, si v. Corte cost., ordinanza 14 luglio 2000, n. 285, avente ad oggetto la determinazione del valore su cui applicare l'imposta di registro a seguito della vendita di un terreno agricolo «utilizzato a cava per l'estrazione e per la commercializzazione», nel cui ambito è stato confermato il principio secondo cui l'attività estrattiva ha natura industriale. Conforme C.T.R. Milano, sentenza n. 2439/65/14, secondo cui le cave sono escluse dalla stima fondiaria prevista per i redditi agrari e dominicali, trattandosi di terreni utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività industriale.

TUIR) sulla base del canone effettivo d'affitto, anziché in relazione alla relativa rendita catastale.

Alla stessa stregua, i terreni che, pur risultando produttivi di reddito dominicale, siano, concretamente, adibiti ad uso non agricolo, usufruiscono delle riduzioni di cui all'art. 31, co. 1, TUIR[78]; mentre, i redditi dei terreni spettanti ai soggetti IRES, alle società in nome collettivo e alle società in accomandita semplice, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 TUIR, sono considerati, nei limiti ivi stabiliti, redditi d'impresa, non produttivi di reddito agrario o di reddito dominicale.

Ex art. 1, co. 1093 della L. 27 dicembre 2006, n. 296, le società di persone, le s.r.l. e le cooperative che rivestano la qualifica di società agricola, di cui all'art. 2 del D.L. 29 marzo 2004, n. 99, hanno, inoltre, la possibilità di optare per l'imposizione reddituale di cui all'art. 32 TUIR.

Quest'ultima disposizione, inizialmente abrogata dall'art. 1, co. 513 della L. n. 228/2012, è stata, infatti, ripristinata dalla L. n. 147/2013 che, nel reintrodurre il regime opzionale di tassazione su base catastale, ha accordato agli enti che abbiano esercitato questo diritto entro il 2012 e, comunque, fino al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, la possibilità di dichiarare, ai fini IRPEF ed IRES, i redditi dominicali e i redditi agrari eventualmente prodotti.

3.1. *La qualifica e l'imputazione*

L'imputazione dei redditi dominicali segue le regole fissate in tema di redditi fondiari, di cui si è detto in precedenza.

Gli stessi redditi vengono, invero, ascritti al contribuente in proporzione al relativo periodo di possesso.

Nel caso in cui, nel corso dell'anno, avvengano dei trasferimenti della titolarità del terreno, ciascun possessore è, quindi, tenuto a indicare nella propria dichiarazione la sua quota, determinandola in modo proporzionale all'intervallo di tempo in cui è avvenuto il godimento.

Alla stessa stregua, nelle ipotesi di contitolarità del diritto reale sul terreno, il reddito dominicale deve essere ripartito tra i diversi titolari in funzione delle quote di spettanza detenute da ciascuno[79].

---

[78] Il co. 1 dell'art. 31 del TUIR considera le perdite dovute a mancata coltivazione totale, per un'intera annata agraria e per cause indipendenti dalla tecnica agraria, dei fondi rustici qualificati per almeno due terzi come coltivabili a prodotti annuali, disponendo che in tale ipotesi il reddito dominicale si consideri pari al 30% di quello determinato a norma dei precedenti articoli.

[79] Non è, peraltro, necessario che ogni contitolare indichi, nella sua dichiarazione dei

Il richiamato criterio d'imputazione, pur avendo portata generale, conosce, tuttavia, un serie di eccezioni laddove il possesso di fatto del terreno, o il pieno godimento di esso, si configurino in capo a soggetti diversi da coloro che ne abbiano la titolarità in forza di un diritto reale, in tal modo determinandosi la necessità di individuare il titolare del reddito dominicale.

In epoca risalente, un problema di questo tipo è sorto, ad esempio, per i terreni assegnati ai coltivatori diretti in forza della L. 12 maggio 1950, n. 230, il cui art. 1 aveva affidato all'Opera per la valorizzazione della Sila (istituita con la L. 31 dicembre 1947, n. 1629), il compito di provvedere alla redistribuzione della proprietà terriera di quel territorio e alla relativa trasformazione.

Detta legge stabiliva, infatti, che fino al saldo finale del prezzo – di solito frazionato in un certo numero di annualità decorrenti dalla data di trasferimento della proprietà – l'assegnazione avvenisse con la riserva di patto di riservato dominio; e che il contratto fosse sottoposto a un periodo di prova triennale, con espressa clausola risolutiva.

Fino al pagamento integrale di esso, qualunque atto di disposizione tra vivi o di cessione in uso del fondo assegnato era, inoltre, dichiaratamente nullo.

Nella richiamata fattispecie, l'ente conservava, dunque, la piena titolarità del terreno fino alla stipula del contratto di compravendita e con riservato dominio fino al saldo del corrispettivo, anche nel caso in cui i terreni fossero stati, di fatto, già assegnati ai lavoratori manuali e ai rispettivi coltivatori.

Tale questione è stata, dapprima, portata all'attenzione del Ministero delle Finanze, il quale, richiamandosi al testo della legge, aveva ritenuto di dover distinguere l'ipotesi in cui i terreni fossero già passati nel possesso qualificato degli assegnatari [80], da quella in cui gli stessi fossero stati trasferiti solo "di fatto", essendo ancora in corso la stipula dei relativi atti notarili [81]; riconoscendo la legittimazione passiva ai tributi diretti in ordine ai redditi dominicali degli immobili in questione ai soli titolari del possesso qualificato sugli immobili,

---

redditi, le generalità degli altri. Lo stesso dicasi per il caso di trasferimento al nuovo possessore dei dati identificativi di quest'ultimo e del titolo di trasferimento con gli estremi della trascrizione. Diversamente, nelle ipotesi di conduzione associata, il reddito dominicale del possessore va dichiarato per intero, mentre il reddito agrario va dichiarato limitatamente alla quota di spettanza del possessore o dell'affittuario. Unitamente alla dichiarazione deve, inoltre, conservarsi un atto sottoscritto da tutti gli associati, da cui risulti la quota di reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto, poiché, in caso diverso, il reddito si presume ripartito in parti eguali tra tutti gli associati. Tale formalità non interessa, però, le ipotesi in cui il fondo sia condotto da S.n.c. e da S.a.s., nel cui ambito ogni socio dichiara la quota di reddito che gli spetta.

[80] V. Risoluzione ministeriale n. 9/656 del 13 maggio 1975.

[81] V. Risoluzione ministeriale n. 10/1233 del 31 agosto 1976.

identificati, nel primo caso, nei coltivatori diretti "assegnatari" e, nel secondo caso, nell'Ente di sviluppo "assegnante" [82].

Sulla stessa vicenda si è poi soffermata la giurisprudenza minore, la quale, dopo aver, inizialmente, sostenuto la tesi dell'imponibilità dominicale a carico degli assegnatari, si è poi consolidata nel senso di attribuire detto reddito all'Ente di sviluppo agricolo [83].

Più di recente, parimenti incerta è risultata l'imputazione ai partecipanti e agli utenti assegnatari dei redditi dominicali prodotti dai terreni delle Partecipazioni Agrarie Emiliane, espressamente qualificate come "persone giuridiche", dall'art. 1 della L. 4 agosto 1984, n. 397.

Nel caso di specie, i dubbi applicativi sono stati, nondimeno, superati a seguito dell'emanazione del R.M. 7/114 del 15 aprile 1976, il quale, accogliendo il parere espresso al riguardo dall'Avvocatura Generale dello Stato, ha disposto che i partecipanti o utenti fossero da considerarsi i veri possessori dei fondi loro assegnati, di modo che i redditi dominicali ed i redditi agrari dei menzionati terreni concorressero alla formazione del reddito complessivo di tali soggetti, nei cui confronti si configurava una situazione simile a quella dell'usufrutto [84].

Da ultimo, problemi analoghi sono sorti in merito al nuovo regime unificato di pagamento degli aiuti comunitari e al trasferimento a titolo oneroso del diritto a percepire tali benefici.

Su tali profili si è soffermato, anzitutto, il Ministero delle Politiche Agricole e Forestali che ha ritenuto di dover precisare come un soggetto che soddisfi le condizioni di cui agli artt. 33 e 34 del Reg. CE n. 1782/2003, possa, astrattamente, beneficiare del pagamento diretto, solo a condizione di possedere un terreno eleggibile a cui abbinare i titoli [85].

---

[82] La cui titolarità del diritto di proprietà è stata ritenuta "piena" fino alla stipula del contratto di vendita e con "riservato dominio" fino al pagamento dell'ultima rata del prezzo di vendita dilazionato in trenta annualità.

[83] In argomento si può citare, anzitutto, la C.T.R. di Foggia, la quale, dopo aver sostenuto la tesi dell'imponibilità dominicale a carico degli assegnatari nella decisione 26 novembre 1980, n. 356, nella decisione 24 ottobre 1981, n. 227, ha poi attribuito lo stesso reddito all'Ente di sviluppo agricolo. Degna di nota risulta, anche, la decisione 11 ottobre 1963, n. 303 della Commissione Centrale, secondo cui, l'assegnazione del terreno operata dagli enti di cui sopra non avrebbe dato luogo a una vendita con riservato dominio ma, solo, a un negozio atto a trasferire all'assegnatario un potere di fatto equivalente a un diritto di godimento e non di proprietà, di per sé inidoneo ad attribuirgli la titolarità del relativo reddito dominicale.

[84] Cfr. M. LEO, *op. ult. cit.*, p. 498.

[85] V. Nota n. 222 del 21 marzo 2006. Muovendo dal presupposto che, in base all'art. 43 del richiamato testo normativo, ad ogni diritto debba corrispondere un ettaro ammis-

La stessa questione è stata poi esaminata dall'Amministrazione finanziaria che, nel porre in luce il carattere innovativo dell'art. 46 del Reg. CE n. 1782/2003, che accorda all'agricoltore beneficiario la possibilità di trasferire il diritto all'aiuto a favore di altro agricoltore «a titolo oneroso o mediante qualsiasi altro trasferimento definitivo con o senza terra»[86], ha ritenuto di dover precisare come, ai sensi dell'art. 12, n. 4 del Reg. CE n. 795/2004, nessun trasferimento definitivo dei titoli all'aiuto possa avvenire prima della loro definitiva fissazione; anche rammentando come il Reg. CE n. 1782/2003 consenta il c.d. "affitto" del pagamento unico solo se al trasferimento dei diritti all'aiuto si accompagna il trasferimento di un numero equivalente di ettari ammissibili[87].

Per l'Agenzia delle Entrate, è proprio il contenuto di tali atti ad assecondare la soluzione interpretativa proposta dal Ministero delle politiche agricole e forestali, in merito: a) all'assimilabilità dei diritti all'aiuto ai diritti di credito, atteso che l'ammissione al beneficio non attribuisce all'agricoltore beneficiario diritti diversi da quello a ricevere una somma di denaro; e b) al vincolo del rispetto della condizionalità, il quale non può ritenersi ostativo rispetto all'applicazione della fattispecie giuridica individuata, per affermare la possibilità di ricomprendere i proventi derivanti dal trasferimento del diritto agli aiuti, percepiti da imprese soggette al regime dei redditi agrari all'interno di quest'ultima categoria reddituale[88].

---

sibile, il Ministero delle Politiche Agricole ha, anche, sottolineato come un agricoltore in possesso dei requisiti previsti dall'art. 33 del Reg. CE n. 1782/2003 possa, teoricamente, agire a tutela del proprio diritto di credito *erga omnes.* Invero, pur essendo l'AGEA l'unico soggetto obbligato a eseguire la prestazione di dare, l'obbligo di astenersi dal compiere azioni in pregiudizio del buon esito del beneficio grava, anche, su tutti gli altri soggetti. Per il citato Ministero, «Tali condizioni sono alla base della nascita del diritto e, quindi, ne rappresentano il rapporto fondamentale pur non incidendo – successivamente – sul diritto stesso, il quale vive di vita propria e rappresenta un diritto di credito nuovo, che si astrae completamente dal rapporto sottostante che lo ha generato. Infatti, il cessionario potrebbe essere un nuovo agricoltore, oppure un agricoltore che non ha esercitato la propria attività nel triennio di riferimento in uno dei regimi di sostegno di cui all'allegato VI o, ancora, che non ha presentato domanda all'AGEA».

[86] In argomento v. art. 10 del D.M. Politiche Agricole e Forestali 5 agosto 2004, n. 1787, secondo cui «la cessione dei titoli all'aiuto (...) deve avvenire mediante atto con sottoscrizione autenticata (...) e deve essere comunicata a pena di nullità agli organismi pagatori, entro dieci giorni dalla sottoscrizione».

[87] In quest'ottica si v., ad esempio, la Risoluzione n. 114/E del 17 ottobre 2006.

[88] Invero, per l'Agenzia delle Entrate «il mancato rispetto dei criteri di gestione obbligatori nonché delle buone condizioni agronomiche ed ambientali rappresenta una causa di decadenza da un diritto – quello all'aiuto – già esistente e valido (effetto *ex tunc*) e non prefigura alcun legame sinallagmatico alla base della prestazione. (...) Valutazioni molto simili possono essere fatte in merito al possesso di terreno ammissibile, visto che tale ele-

Diversamente, nel caso in cui il trasferimento dei contributi abbia durata transitoria (affitto), i relativi proventi rientrano nella parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 del TUIR e, quindi, nel reddito dominicale tassabile in capo al locatore, ove quest'ultimo sia assoggettato al regime dei redditi agrari; mentre, concorrono alla formazione del reddito d'impresa, secondo le ordinarie regole fissate nel Capo II del TUIR, per gli agricoltori assoggettati alla disciplina dei redditi d'impresa [89].

Sempre in tema d'imputazione dei redditi dominicali, qualche considerazione merita, da ultimo, l'ipotesi in cui i terreni siano stati concessi in comodato, cui si è già accennato nel paragrafo sulla disciplina sui redditi fondiari.

Tale negozio, nell'attribuire al comodatario la titolarità di un mero diritto personale di godimento e, dunque, la mera possibilità di detenere un bene in proprietà altrui, non può, invero, considerarsi all'origine dell'imputabilità in capo al comodatario del reddito dominicale, in quanto, non solo, manca di trasferire una situazione di possesso suffragata dalla titolarità di un diritto reale che costituisce il presupposto per l'imputazione dei redditi fondiari; ma non può neppure assimilarsi all'affittanza agraria, data la mancanza di corrispettività che connota tale contratto [90].

3.2. *La determinazione mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo catastali*

L'art. 28, co. 1 del TUIR, dispone che il reddito dominicale venga determinato «mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna qualità e classe di terreno».

A venire in rilievo è, dunque, un reddito *medio ordinario*, il cui accertamento e la cui determinazione sono affidati all'Amministrazione del Catasto e

---

mento rappresenta condizione per il diritto al pagamento – e quindi per l'esercizio del diritto stesso – e non già per la nascita dello stesso. Inoltre, la circostanza che possa operarsi un trasferimento dei diritti all'aiuto concorre a confermare la qualificazione giuridica dei medesimi come diritti di credito; tuttavia, le relative cessioni sono soggette all'onere, a carico del cedente, di darne notizia agli organismi pagatori mediante prova documentale, non incorporandosi, il diritto di credito in questione, in un titolo che possa circolare autonomamente».

[89] Nella peculiare ipotesi dell'"affitto" dei diritti all'aiuto, gli effetti dell'operazione sono, invero, limitati all'incasso del pagamento unico da parte dell'affittuario dei terreni. Tale contratto può, quindi, essere ricondotto a una fattispecie di cessione di un diritto di credito per un ammontare limitato all'importo da erogarsi nel periodo di durata del relativo contratto. In argomento SERVIDIO S., *Agricoltori: trasferimento dei diritti agli aiuti comunitari*, in *Prat. fisc. e prof.*, 2006, XLV, p. 17.

[90] Comm. Trib. Centr., sez. XII, sentenza 22 gennaio 1985, n. 451.

dei Servizi Tecnici Erariali e dalle Commissioni Censuarie, che vi provvede attraverso operazioni di misura e di stima che prescindono dall'individuazione del reddito effettivamente prodotto dal contribuente interessato [91].

Tali operazioni, disciplinate per la prima volta, dal Testo Unico R.D. n. 1572 del 1931, possono distinguersi in due macro-categorie: 1) geometriche topografiche; e 2) tecnico-estimative.

Le prime consistono nel rilevare direttamente sul terreno i singoli fondi, suddividendoli in particelle distinte in virtù della qualità e della destinazione, e si concludono con la formazione della "mappa" su cui sono disegnate, in una determinata scala, le figure che le singole particelle rappresentano.

Le seconde determinano, nel Comune censuario, i principali tipi di colture e di prodotti spontanei del suolo, stimando il grado di produttività dei terreni destinati a ciascuna coltura, in modo da suddividere i fondi in particelle distinte in base alla classe e alla qualità degli stessi [92]; e si sostanziano, particolarmente: a) nella qualificazione dei terreni di ciascun Comune secondo le loro qualità; b) nella classificazione degli stessi in tante classi quanti sono i gradi della rispettiva produttività; c) nel classamento, ossia l'attribuzione di qualità e classe, che consiste, propriamente, nel riscontrare sul luogo la qualità di ogni particella catastale, collocandola tra le classi prestabilite in un apposito prospetto che contiene la descrizione delle particelle tipo [93]; d) nella formazione delle tariffe d'estimo, atte a determinare il reddito dominicale per le particelle-tipo, estendendolo, automaticamente, a tutte le altre particelle della medesima qualità e classe, in rapporto alla relativa superficie.

Per quanto di nostro immediato interesse, nella formazione delle tariffe

---

[91] Il catasto è un registro in cui vengono trascritti tutti gli immobili situati nel territorio dello Stato. Il sistema catastale è stato istituito in Italia dalla L. 1° marzo 1886 n. 3682, le cui disposizioni confluirono nel R.D. 8 ottobre 1931 n. 1572. In argomento C. BUCCICO, *Il catasto: profili procedimentali e processuali*, Napoli, 2008, *passim*; N. D'AMATI, voce *Catasto (diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, VI, Roma, 1988, p. 3.

[92] M. LEO, *op. ult. cit.*, p. 500.

[93] Secondo S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 326, il classamento è un atto di accertamento *sub specie* di *certazione.* Invero, per tale Autore, lo stesso non si limita ad acquisire un dato reale ed attribuire al bene una qualità reddituale corrispondente alla realtà effettiva, sia pure stimata, ma è esso stesso idoneo a creare delle qualificazioni legali dei singoli immobili. Questa tesi viene ripresa da M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, p. 504, secondo cui, la questione della natura del classamento costituisce, viceversa, «un tipico caso di questione meramente classificatoria, perché è la norma e non la tipologia dell'atto che assegna l'effetto e stabilisce se il contribuente e/o l'amministrazione debbano assumere i fatti o gli atti immobiliari registrati non altrimenti da come li rappresenta la risultanza catastale e sancisce che da essa debbano discendere necessariamente determinate conseguenze».

cc.dd. "principali" – chiamate ad esprimere in moneta legale la rendita imponibile di un ettaro, per ogni entità e classe – si tiene conto dei dati relativi ai prodotti, ai prezzi e alle spese nonché, delle eventuali deduzioni.

In base all'art. 95 del R.D. 12 ottobre 1933, n. 1539, queste ultime devono, invero, «rappresentare la parte dominicale del reddito medio ordinario continuativo ritraibile di ciascuna qualità e classe per unità di superficie», pertanto, riferendosi «a sistemi di coltivazione ordinari e duraturi, secondo gli usi e le consuetudini locali, praticati senza straordinaria diligenza o trascuranza, e debbono fare astrazione dai vantaggi dipendenti dalla conversione dei frutti naturali in prodotti di maggior pregio mediante operazioni industriali» [94].

In alcune ipotesi, oltre che delle spese comuni a tutte le particelle, occorre tener conto anche di spese e deduzioni che colpiscano solo una parte dei terreni inclusi in una certa classe. È, ad esempio, il caso delle spese per il fitto, per i canoni dell'acqua e per le opere di difesa, scolo, bonifica e irrigazione, che vengono rappresentate attraverso la formazione di quadri di deduzione da applicare alle tariffe principali, per ottenere le cc.dd. tariffe "derivate" delle particelle interessate [95].

Una volta conclusa la pubblicazione ed evasi i reclami pervenuti, si procede all'attivazione del catasto, che consiste nell'aggiornare le ditte variate a seguito della pubblicazione o non ancora introdotte nello stesso e nel corregge-

---

[94] In argomento giova, anche, segnalare come in base al primo comma del successivo art. 96, co. 1 del decreto: «La parte dominicale del reddito alla quale devono riferirsi le tariffe d'estimo, è la porzione del prodotto annuo spettante al proprietario come tale, ossia la rendita padronale lorda, depurata di tutte le spese riferibili al capitale fondiario, e cioè: le spese di amministrazione, le quote annue di reintegrazione delle colture, le quote annue di manutenzione e di perpetuità dei fabbricati, dei manufatti ed in generale di tutte l opere di sistemazione e di adattamento del terreno».

[95] In argomento L. CERNICOLA, *Deduzioni fuori tariffa e contributi ai consorzi di bonifica: un problema legato alla deducibilità*, in *Agr.*, 2011, V, p. 14, che sottolinea come «Le tariffe derivate, alle quali si riferisce l'art. 97, sono comunemente note con il termine di "*deduzioni fuori tariffa*" in quanto, detraendo dalla tariffa principale di reddito dominicale la deduzione relativa a spese particolari (opere permanenti di difesa, scolo e bonifica, irrigazione, servitù militari), si ottiene appunto una "*tariffa derivata*". Più precisamente, la tariffa derivata è al "*netto*" dell'importo della corrispondente deduzione ed i dati di reddito riportati negli atti del catasto evidenziano questa realtà. La deduzione fuori tariffa nasce dalla necessità di semplificare le attività di stima dei terreni mediante l'introduzione di un meccanismo per il calcolo delle tariffe di quei terreni che differivano da altri, del tutto similari, solo per la presenza di opere di difesa, scolo e bonifica, di fitti o canoni d'acqua, ovvero di servitù militari. Per le particelle di terreno caratterizzate dalla presenza di tali particolarità non si è proceduto, quindi, alla determinazione di autonome tariffe, ma sono state applicate specifiche deduzioni (per unità di superficie), tenendo conto delle limitazioni derivanti dalle servitù ovvero delle spese di fitto d'acqua».

re gli eventuali errori materiali riscontrati in sede di compilazione degli atti.

Chiusa l'attivazione, si può, finalmente, procedere all'allestimento dei documenti necessari per la sua compilazione [96].

In base al secondo comma dell'articolo di cui sopra, «le tariffe d'estimo sono», peraltro, «sottoposte a revisione, quando se ne manifesti l'esigenza per sopravvenute variazioni nelle quantità e nei prezzi dei prodotto e dei mezzi di produzione o nell'organizzazione e strutturazione aziendale e, comunque, ogni dieci anni».

Nel primo caso, la revisione si considera "eventuale"; mentre, nel secondo, la stessa deve considerarsi "obbligatoria".

Al riguardo – tralasciando, volutamente, la disamina della critica dottrinale volta ad evidenziare come le richiamate procedure, lungi dal recepire il reddito effettivo, costituiscano, in realtà, una valvola di sicurezza per aggiornare il reddito catastale [97] – sembra opportuno rammentare, non solo, come il procedimento di aggiornamento delle risultanze catastali tenda a rendere flessibile la tariffa d'estimo, nel tentativo di assicurarne l'aderenza ai dati catastali nelle misure consentite dal sistema dell'ordinarietà e della media proprio dell'istituto catastale; ma, anche, come lo stesso necessiti di tener conto delle variazioni delle colture e di quelle che influenzano il reddito, in connessione con i mutamenti dei rapporti tra costi e ricavi legati all'evoluzione dell'organizzazione aziendale e ai diversi fattori della produzione [98].

Per espressa previsione normativa, la revisione, disposta con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, può, invero, essere effettuata sia d'ufficio, sentito il parere dei Comuni interessati, sia su richiesta di questi ultimi, anche in riferimento a singole zone censuarie e per singole categorie o classi di terreni.

---

[96] M. LEO, *op. ult. cit.*, p. 501.

[97] Cfr. L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 325; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 367; ID., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, p. 45 ss.

[98] Su tali profili, amplius, G. SALANITRO, *Revisione del classamento catastale e delle tariffe d'estimo per adeguamento ai valori di mercato*, in *Corr. trib.*, 2012, IX, p. 627; ID., *Brevi note su alcuni profili in materia catastale (revisione, motivazione, contraddittorio)*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, p. 20230; A.F. URICCHIO, *Il contenzioso catastale: la difficile convivenza di più giurisdizioni*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1403; A. DEL VAGLIO, *La stima per l'attribuzione della rendita catastale deve tener conto delle condizioni intrinseche ed estrinseche dell'immobile accertato*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, II, p. 137, commento a Cass., 20 giugno 2007, n. 14374. Sulla revisione del sistema catastale prevista dalla legge delega per la riforma tributaria n. 2372014, si v. S. BARUZZI, *Nuove Commissioni censuarie per attuare la revisione del catasto; pari tutela per fisco e contribuente?*, in *il Fisco*, 2015, VII, p. 642.

In ogni caso, i redditi rideterminati si rendono applicabili a decorrere dall'anno seguente a quello in cui sia stato pubblicato il nuovo prospetto delle tariffe d'estimo nell'ambito della Gazzetta Ufficiale.

Per quanto di nostro interesse, la revisione è stata effettuata dagli Uffici Tecnici Erariali, anzitutto, in base alle disposizioni di cui al D.M. 13 dicembre 1979 e, contemporaneamente, sono state determinate le nuove deduzioni fuori tariffa, in attuazione delle disposizioni contenute nel D.M. 11 novembre 1980.

Tanto le tariffe d'estimo, quanto le deduzioni fuori tariffa, a seguito dell'approvazione da parte della Commissione censuaria centrale avvenuta con Delibera n. 3624 del 30 dicembre 1983, sono state poi approvate dal D.M. 7 febbraio 1984 e, in virtù della proroga di cui alla L. n. 403/1987, di conv. del D.L. n. 326/1987, sono entrate in vigore il 1° gennaio 1988.

Ulteriori rivalutazioni sono state, infine, introdotte dall'art. 3, co. 50 della L. 23 dicembre 1996, n. 662, che dispose una rivalutazione dell'80%, a decorrere dal periodo d'imposta 1997; e dall'art. 1, co. 512 della L. 24 dicembre 2012, n. 228.

Quest'ultima misura, che interessava, esclusivamente, i periodi d'imposta 2013, 2014 e 2015, è stata, nondimeno, superata dal disposto dell'art. 7, co. 4 del D.L. 24 giugno 2014, n. 91 (c.d. *Decreto Crescita*), conv. con L. 11 agosto 2014, n. 116, che ha modificato, nuovamente, le aliquote per la rivalutazione del reddito dominicale e del reddito agrario ai fini del calcolo delle imposte dirette, distinguendole in base al periodo di imposta, al possesso e alla conduzione del terreno da parte di coltivatori diretti o Imprenditori Agricoli Professionali iscritti alla previdenza agricola.

Per i periodi d'imposta 2013 e 2014, l'aliquota era del 5% per i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e Imprenditori agricoli professionali [99] e del 15% negli altri casi.

Nel 2015, tali percentuali sono salite, rispettivamente, al 10% e al 30%, salvo poi scendere al 7%, nel 2016 [100].

Ove il terreno sia concesso in affitto per usi agricoli, per un periodo non inferiore a cinque anni, con diritto di precedenza alla scadenza, a persone fisiche che non abbiano compiuto i 40 anni d'età, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di Imprenditore Agricolo Professionale, non si applica, però, la rivalutazione base, ma solo quella prevista dalla richiamata elencazione.

Ex art. 7, co. 3 del richiamato Decreto è stata, inoltre, stabilita l'abroga-

[99] In caso di contitolarità di diritti con soggetti diversi, la rivalutazione del 5% è applicabile, in quota parte, solo dai soggetti che abbiano i predetti requisiti.

[100] Detta rivalutazione deve essere applicata a quella base dell'80%, cui va a cumularsi.

zione, a decorrere dal 2014, della disposizione che consentiva di ridurre il reddito dominicale del terreno al 30%, rispetto alla determinazione ordinaria, nel caso di mancata coltivazione, per un'intera annata agraria e per cause non dipendenti dalla tecnica agraria, di un fondo rustico costituito, per almeno due terzi, da terreni qualificati come coltivabili a prodotti annuali.

Da ultimo, in base al co. 1 del medesimo articolo è riconosciuta una speciale detrazione del 19% delle spese sostenute per i canoni di affitto dei terreni agricoli, entro il limite massimo di 80 euro, per ciascun ettaro di terreno preso in affitto e fino ad un massimo di 1.200 euro, da far valere ai fini IRPEF, in favore dei coltivatori diretti e degli Imprenditori Agricoli Professionali iscritti nella previdenza agricole, a condizione che non abbiano ancora compiuto i 35 anni d'età [101].

Da tale agevolazione sono, però, esclusi i terreni in proprietà e quelli presi in affitto da soggetti che non siano coltivatori diretti o Imprenditori Agricoli Professionali; ovvero, quelli condotti da soggetti che, pur in possesso della richiamata qualifica, non siano iscritti alla previdenza agricola; o che, pur essendo coltivatori diretti o imprenditori agricoli iscritti alla previdenza, abbiano un'età superiore ai 35 anni [102].

L'utilizzo delle tariffe d'estimo, in passato, è stato al centro di un importante dibattito dottrinale con riferimento ai costi che, pur sostenuti dall'impresa, non fossero contemplati nella formazione delle tariffe stesse.

La questione si poneva, particolarmente, per i contributi unificati obbligatori che, mentre per alcuni Studiosi avrebbero dovuto essere ricondotti nell'ambito degli oneri deducibili relativi agli immobili di cui all'art. 10 TUIR [103], per l'Amministrazione finanziaria erano già stati considerati in sede di formazione delle tariffe [104].

---

[101] Tale beneficio risulta, comunque, subordinato al rispetto della soglia *de minimis* di cui al Regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione del 18 dicembre 2013.

[102] S. MOGOROVICH, *Le novità per l'affitto dei terreni e la determinazione del reddito nel settore agricolo*, in *www.leggioggi.it.*

[103] Cfr. M. INTERDONATO, *op. ult. cit.*, p. 21.

[104] In tal senso si v. Risoluzione ministeriale 22 agosto 1986, n. 15/4389, secondo cui: «in sede di determinazione degli aggiornamenti degli estimi dei terreni di cui al RDL 4-4-1939, n. 589, convertito, con modificazioni, nella legge 29-6-1939, n. 976, si è tenuto anche conto dei contributi unificati in agricoltura, istituiti con RDL 28-11-1938, n. 2138, convertito nella legge 2-6-1939, n. 739. Per tali considerazioni questa Direzione generale ha sempre negato la deducibilità dei citati contributi unificati dal reddito complessivo, a norma dell'art. 10 del D.P.R. 29-9-1973, n. 597, trattandosi di oneri già dedotti nella determinazione dei redditi fondiari che concorrono a formarlo, quali spese inerenti alla produzione del reddito. D'altra parte, alcune decisioni della Commissione tributaria centrale propendono per la deducibilità dal reddito complessivo dei predetti contributi uni-

Tale questione è stata, nondimeno, superata a seguito dell'emanazione del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, come modif. dalla L. 26 giugno 1990, n. 165, il cui art. 1 esclude, espressamente, la deducibilità dei contributi unificati obbligatori dal reddito complessivo.

3.3. *Le variazioni in aumento e in diminuzione*

I valori catastali dei terreni e, dunque, l'ammontare del corrispondente reddito dominicale, possono modificarsi in dipendenza di eventi che prescindano da «deterioramenti intenzionali o da circostanze transitorie».

Tali circostanze sono disciplinate dall'art. 29 TUIR, il quale prevede che – indipendentemente dalle revisioni di cui all'art. 28 – , possano verificarsi variazioni in aumento o in diminuzione del reddito dominicale dei singoli fondi dovute ad eventi tassativamente indicati dalla legge [105].

In materia, oltre a quanto stabilito dall'articolo in commento, specifico rilievo assume il contenuto degli artt. 105 e 106 del Regolamento per la conservazione del nuovo catasto approvato con R.D. 8 dicembre 1938, n. 2153.

Il combinato disposto di queste norme consente, invero, di affermare che danno luogo a variazioni in aumento: a) «la sostituzione della qualità di coltura allibrata in catasto con altra di maggiore reddito» (di cui al co. 1 dell'art. 29 TUIR); b) «l'alluvione, la formazione di isole, il ritiro e la deviazione di acque»; c) «l'introduzione nel catasto dei terreni di beni non ancora censiti, o di beni censiti fra i fabbricati urbani»; d) «il passaggio di suolo pubblico in proprietà privata»; e) «la cessazione di esenzioni dall'imposta fondiaria stabilite dal testo unico 08/10/1931, n. 1572, o da altre leggi»; f) «la revisione del classamento dei terreni migliorati di qualità di coltura o di classe»; g) «la cessazione o l'attenuazione dei vincoli forestali o delle servitù militari che abbiano dato luogo a diminuzioni di estimo»; e h) «il passaggio a carico dello Stato di spese prima gravanti sui possessori per la manutenzione di opere di difesa, scolo o bonifica» (di cui all'art. 105 del R.D. n. 2153/1938).

Determinano, invece, una variazione in diminuzione: a) «la sostituzione della qualità di coltura allibrata in catasto con altra di minore reddito»; b) «la diminuzione della capacità produttiva del terreno per naturale esaurimento o per altra causa di forza maggiore, anche se non vi è stato cambiamento di col-

---

ficati e, nel conflitto di interpretazioni, si ha motivo di ritenere che la questione sarà risolta con apposita disposizione legislativa». Conforme R. LUPI, *op. ult. cit.*, p. 64. Nella giurisprudenza di merito si v. Comm. Trib. Centr., sentt. 2 dicembre 1987, n. 8862; 13 luglio 1989, n. 5011; e 18 gennaio 1988, n. 437.

[105] In argomento P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, *Parte speciale*, Milano, 2009, p. 114.

tura, ovvero per eventi fitopatologici o entomologici interessanti le piantagioni» (di cui al co. 2 dell'art. 29 TUIR); c) «la perenzione totale o parziale dei beni, o la perdita totale o parziale della potenza produttiva per forza maggiore o per naturale esaurimento»; d) «lo stralcio di un terreno dal catasto fondiario nel suo trasporto al catasto dei fabbricati»; e) «il passaggio dei beni dalla categoria degli imponibili a quella degli esenti dall'imposta fondiaria»; f) «l'applicazione di nuovi vincoli forestali o di nuove servitù militari o l'aggravamento dei vincoli o delle servitù preesistenti in quanto producano una effettiva diminuzione della rendita imponibile»; g) «il passaggio a carico dei possessori di spese prima gravanti sullo Stato per la manutenzione di opere di difesa, scolo o bonifica»; h) «la revisione del classamento dei terreni pei quali alla qualità di coltura allibrata in catasto risulti sostituita una qualità di coltura di minor reddito imponibile» (di cui all'art. 106 del R. D. n. 2153/1938).

In caso di perdita della capacità produttiva del terreno, nella mappa catastale devono essere apportate le relative variazioni, qualificando le particelle interessate come "incolte sterili", con menzione della causa da cui discende la sterilità.

Se tale perdita si limita a una porzione della particella, si esegue, però, un rilievo della linea che separa la porzione produttiva da quella divenuta sterile.

In base al co. 4 dell'art. 29, dalle variazioni in esame discende, in ogni caso, la revisione del classamento dei terreni cui si riferiscono.

Per questa via, ove agli stessi non possano attribuirsi qualità o classi già esistenti nel Comune o nella sezione censuaria, «si applicano le tariffe più prossime a quelle attribuite a terreni ubicati in altri Comuni o sezioni censuarie», a patto che versino «in condizioni agrologicamente equiparabili».

Laddove tali terreni risultino di rilevante estensione, o la loro redditività diverga, sensibilmente, dalle tariffe generalmente applicate nel Comune o nella zona censuaria, occorre, invece, istituire specifiche qualità o classi da determinarsi secondo le norme della legge catastale.

In base a quanto previsto dall'art. 30 TUIR, sia le variazioni in aumento, sia quelle in diminuzione, devono, peraltro, essere denunciate dal possessore del terreno all'Ufficio Tecnico Erariale, avendo cura di precisare «la partita catastale e le particelle cui le variazioni si riferiscono», di modo che, nel caso in cui queste ultime riguardino porzioni di particelle, debba essere unita la dimostrazione grafica del frazionamento [106].

---

[106] In base all'art. 30 del D.P.R. n. 917/1986, le variazioni in aumento vanno denunciate all'Ufficio tecnico erariale entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui si sono verificati i fatti che le hanno determinate; mentre, quelle in diminuzione «hanno effetto dall'anno in cui si sono verificati i fatti indicati nel comma 2 dell'art. 29 se la denuncia è stata presentata entro il 31 gennaio dell'anno successivo; se la denuncia è stata presentata dopo, dall'anno in cui è stata presentata».

È, inoltre, prevista la possibilità di istituire, con Decreto del Ministero delle Finanze e su richiesta della Commissione censuaria provinciale o d'ufficio, nuove qualità e classi in sostituzione di quelle esistenti, nel caso in cui si verifichino variazioni a carattere permanente, ad esempio, in virtù di condizioni metereologiche o atmosferiche mutate, ovvero per la deviazione di un fiume o il prosciugamento di un lago [107].

Ai fini delle imposte sui redditi, le variazioni in aumento hanno effetto dall'anno successivo a quello in cui si siano verificate [108].

Le variazioni in diminuzione hanno effetto dall'anno in cui si sono verificate le cause indicate dall'art. 29, co. 2, TUIR, se la denuncia è presentata entro il 31 gennaio dell'anno successivo; dall'anno di presentazione della denuncia, ove la stessa sia stata presentata dopo questo termine. Hanno, invece, in ogni caso, effetto dall'anno successivo a quelle in cui sia stato pubblicato il richiamato Decreto, le variazioni legate all'istituzione di nuove qualità classi in sostituzione di quelle esistenti [109].

Quest'efficacia postergata è stata considerata, dalla dottrina prevalente, come una conseguenza diretta della volontà del legislatore di stabilizzare temporalmente i redditi derivanti dalle attività agricole, in costanza di elementi di instabilità legati al rischio biologico [110]; ed è stata ritenuta «ragionevole», dal punto di vista costituzionale, sull'assunto che risponda ad esigenze di semplificazione amministrativa [111].

Sui richiamati profili si è soffermato, anche, l'art. 1, co. 2 del D.L. 7 aprile 1990, n. 90, il quale, nel sostituire il co. 1 dell'art. 11-*bis* del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, conv. con modif. dalla L. 13 maggio 1988, n. 154, ha stabilito che in caso di mancata corrispondenza tra le colture effettivamente praticate e quelle risultanti dal catasto, a partire dal periodo di imposta da cui hanno effetto i fatti indicati nei co. 1 e 2 dell'art. 26 TUIR e fino al periodo anteriore a quello nel corso del quale le variazioni di coltura sono allibrate in catasto, il reddito dominicale e agrario dei terreni possa essere determinato applicando la tariffa d'estimo media attribuibile alla qualità di coltura praticata, nonché, le deduzioni fuori tariffa.

---

[107] Cfr. M. LEO, *op. ult. cit.*, p. 506.

[108] Per i terreni per i quali sia stata presentata la dichiarazione relativa all'uso dei suoli al fine di conseguire i contributi agricoli, la variazione in aumento decorre, invece, dall'anno di presentazione della stessa.

[109] In questi termini C. CORRADIN, *Società immobiliari*, Milano, 2009, p. 41.

[110] Cfr. M. INTERDONATO, *op. ul. cit.*, p. 24. In argomento si v., anche, G. FALSITTA, *Il concetto di reddito medio ordinario e la revisione degli estimi degli immobili urbani*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 557; B. BENETTI, *Le imposte dirette ed i redditi agricoli*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, p. 1041.

[111] *Ex multis* Corte cost., sentenza 23 marzo 1966, n. 28.

Quest'ultima è, invero, costituita dal rapporto tra la somma delle tariffe imputate alle diverse classi in cui è suddivisa la qualità di coltura e il numero delle classi stesse.

Per le qualità di coltura non censite nello stesso Comune o sezione censuaria si applicano, invece, le tariffe medie e le deduzioni fuori tariffa attribuite a terreni con le medesime qualità di coltura ubicati nel Comune o nella sezione censuaria più vicina nell'ambito della stessa Provincia.

Qualora la coltura praticata non trovi riscontro neppure nel quadro di qualificazione della Provincia si applica, infine, la tariffa media della coltura del Comune o della Sezione censuaria in cui i redditi sono comparabili per ammontare.

Ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 600/1973, il contribuente che presenti la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta da cui hanno effetto le variazioni in aumento deve, peraltro, conservare una copia della denuncia delle variazioni della qualità di coltura presentata all'Ufficio Tecnico Erariale, per esibirla o trasmetterla, a richiesta agli Uffici finanziari.

Tali aspetti sono stati più recentemente precisati dal Ministero delle finanze che, nel commentare il nuovo testo dell'art. 11-*bis*, ha chiarito come sia il reddito dominicale, sia quello agrario debbano essere determinati moltiplicando la media delle tariffe attribuite alle diverse classi per la superficie e sottraendo l'ammontare delle eventuali deduzioni fuori tariffa [112].

In argomento giova, da ultimo, segnalare come in base all'art. 2, co. 33 del D.L. n. 262/2006, conv. dalla L. n. 286/2006, i soggetti interessati da adempimenti dichiarativi relativi all'uso del suolo sulle singole particelle catastali, resi nei confronti di Organismi pagatori riconosciuti ai fini dell'erogazione dei contributi agricoli previsti da appositi regolamenti dell'Unione, siano esonerati dall'obbligo di denuncia di cui al richiamato art. 30 TUIR.[113].

---

[112] V. Circolare 9 aprile 1990, n. 9/7/531.

[113] Cfr. G. SALANITRO, *Brevi note sul c.d. classamento automatico dei terreni (parificazione, pubblicazione, retroattività)*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, VI, p. 21027, che specifica come «all'atto dell'accettazione delle suddette dichiarazioni, l'Agenzia per le erogazioni in agricoltura (AGEA) predispone una proposta di aggiornamento della banca dati catastale, attraverso le procedure informatizzate rilasciate dall'Agenzia del territorio ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, e la trasmette alla medesima Agenzia per l'aggiornamento della banca dati. L'Agenzia del territorio, sulla base delle suddette proposte, provvede ad inserire nei propri atti i nuovi redditi relativi agli immobili oggetto delle variazioni colturali. Tali redditi producono effetto fiscale, in deroga alle vigenti disposizioni, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno in cui viene presentata la dichiarazione. Qualora i soggetti interessati non forniscano le informazioni previste ai sensi del 35° comma e richieste nelle dichiarazioni relative all'uso del suolo ovvero le forniscano in modo incompleto o non veritiero, si applica la sanzione

Invero, ogni qualvolta s'inoltri una richiesta per l'assegnazione di contributi agricoli, oltre all'indicazione della coltura esercitata su ciascun terreni occorre indicare, anche, i corrispondenti identificativi catastali, comprese le informazioni riguardanti i fabbricati inclusi nell'azienda agricola.

Spetta poi all'Agenzia per le Erogazioni in Agricoltura predisporre, per ogni particella catastale, una proposta di aggiornamento della banca dati catastale, redatta ai sensi del Decreto del Ministero delle finanze 19 aprile 1994, n. 701.

La sottoscrizione di quest'ultima, da parte del dichiarante e il rilascio a uno dei titolari di diritti reali ha valore di notifica [114].

Diversamente, nel caso in cui il soggetto dichiarante che riceva la notifica non coincida con i titolari dei diritti reali sugli immobili interessati dalle variazioni culturali, i nuovi redditi dovranno essere notificati a questi ultimi [115].

In deroga alle disposizioni vigenti, gli stessi redditi hanno, peraltro, effetto a decorrere dal 1° gennaio dell'anno in cui viene presentata la dichiarazione.

Nei casi richiamati, l'aggiornamento dei dati catastali avviene mediante un sistema che connette l'Agenzia per le Erogazioni in Agricoltura e l'Agenzia del Territorio, secondo modalità tecniche e operative indicate nel provvedimento dalla stessa emanato il 29 dicembre 2006.

L'aggiornamento dei dati catastali realizzato dall'Agenzia del Territorio sulle particelle oggetto di provvidenze comunitarie ottenute a seguito di una domanda PAC viene ufficializzato attraverso un comunicato dello stesso Organo, pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

In base all'art. 2, co. 33 del D.L. n. 262/2006, conv. con L. n. 286/2006, come modif. dall'art. 26-*bis*, co. 1, lett. e) del D.L. n. 159/2007, conv. con L. n. 222/2007, il contribuente interessato ha, in ogni caso, diritto a proporre ricorso alla Commissione Tributaria competente per territorio entro il termine

---

amministrativa da euro 1.000 ad euro 2.500; all'irrogazione delle sanzioni provvede l'Agenzia del territorio sulla base delle comunicazioni effettuate dall'AGEA». In argomento si v., anche, G. TINELLI-S. MENCARELLI, *Lineamenti giuridici delle imposte sui redditi delle persone fisiche*, Torino, 2007, p. 75; M. BAGNOLI-A. DODERO, *Modifiche nel settore agricolo*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 11.

[114] In argomento giova richiamare la Circolare 13 marzo 2001, n. 4/FL, in cui risulta chiarito come il riferimento normato agli «intestatari della partita catastale» quali destinatari della notifica, operato dall'art. 74 della L. 21 novembre 2000, n. 342 (che impone che gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione ai soggetti intestatari della partita catastale), debba essere letto alla luce dell'art. 6 della L. 27 luglio 2000, n. 212, che pone in capo all'Amministrazione finanziaria l'obbligo di assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati.

[115] In argomento M. FRASCARELLI, *L'azienda agricola*, Milano, 2007, p. 140.

di centoventi giorni, decorrenti dalla data di pubblicazione del richiamato comunicato [116].

A seguito dell'accorpamento dell'Agenzia del Territorio con l'Agenzia delle Entrate, l'ultimo comunicato recante l'"*Elenco dei Comuni per i quali è stata completata l'operazione di aggiornamento della banca dati catastale, eseguita sulla base del contenuto delle dichiarazioni presentate nel 2013 dagli organismi pagatori riconosciuti ai fini dell'erogazione di contributi agricoli*", è stato emanato dall'Agenzia delle Entrate ed è stato pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 30 dicembre 2013, n. 304.

Sulle motivazioni poste alla base del riclassamento dei terreni si è, peraltro, consolidata una vasta giurisprudenza di merito, secondo cui l'Amministrazione è, in ogni caso, tenuta a portare a conoscenza del contribuente interessato: a) se il mutato classamento sia dovuto a trasformazioni specifiche subite dall'unità immobiliare; b) se il nuovo classamento consegua ad una revisione dei parametri relativi alla microzona, a seguito di significativi e concreti miglioramenti del contesto urbano, indicando l'atto con il quale tale revisione è stata effettuata [117].

Siffatte pronunce, nel ribadire la necessità di informare il contribuente della motivazione per il riclassamento catastale (illustrandogli le ragioni della mutata condizione dell'immobile, individuandone l'origine, ossia le trasformazioni intrinseche, gli interventi che hanno inciso sulla quantificazione della rendita catastale e i provvedimenti di modifica dei parametri della microzona di riferimento) [118], sembrano, peraltro, porsi sulla scia di quella giurispruden-

---

[116] L'articolo esaminato deroga, espressamente, al termine ordinario di sessanta giorni stabilito dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 per la proposizione del ricorso.

[117] Su tali profili si sofferma C. CORRADIN, *op. cit.*, p. 42. In argomento, *amplius*, A.F. URICCHIO, *Il contenzioso catastale: la difficile convivenza di più giurisdizioni*, in *Rass. trib.*, 2005, V, p. 1403 ss.; ID., *Le controversie catastali tra giurisdizione tributaria, amministrativa e ordinaria*, in N. D'AMATI (a cura di), *L'impresa agraria tra fisco, problemi ambientali e programmazione territoriale*, Bari, 2006, p. 35 ss.

[118] In questo senso, si possono citare, ad esempio, la sentenza n. 536/2013 della C.T.P. di Lecce; e la sentenza n. 223/2013, del TAR Puglia, sez. di Lecce. In precedenza tali profili erano stati al centro anche della decisione della C.T.R. Lazio n. 191/91/2010 del 5 maggio 2010, secondo cui il sopralluogo che attribuisce il classamento agli immobili deve avvenire in contraddittorio con il contribuente, secondo quanto stabilito dallo Statuto del Contribuente, poiché tale verifica incide direttamente sulla base patrimoniale dell'imposizione fiscale. Nell'ambito di tale sentenza, i giudici tributari, richiamandosi al disposto di cui all'art. 61 del D.P.R. n. 1142/1949, che prescrive, per il classamento, il sopralluogo ai singoli immobili da parte dei tecnici dell'Agenzia del territorio e il confronto con le unità tipo, atto a rilevarne caratteristiche ed analogie, hanno, infatti, chiarito come tale atto infra-procedimentale obbligatorio non possa avvenire al di fuori delle garanzie ordinariamente previste per il cittadino. Su tale assunto, gli stessi hanno, pertanto, affermato

za di legittimità volta a sconfessare l'orientamento previgente, secondo cui la motivazione nello stesso contenuta avrebbe potuto limitarsi all'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuite dall'Ufficio [119].

---

che «anche in assenza di un'esplicita previsione circa la presenza del proprietario ed il conseguente contradditorio nello stesso articolo 61 (…) i principii generali dell'ordinamento giuridico amministrativo, confermati nella materia che ci interessa dal cosiddetto Statuto del Contribuente, legge 27 luglio 2000, n. 212, prevedono in ogni caso il coinvolgimento del contribuente nelle operazioni istruttorie di constatazione (tale è un sopralluogo) al fine di permettere la tutela preventiva dei propri diritti ed interessi». Particolarmente, «l'art. 12, co. 2, del citato Statuto prevede l'obbligo di informare il contribuente circa le verifiche fiscali al fine di presenziare e farsi assistere da professionista di fiducia». Sebbene tale norma si riferisca specificatamente alle verifiche fiscali in tema di imposte dirette e indirette, per tali giudici, essa introduce «un principio generale applicabile alle situazioni in cui l'Amministrazione finanziaria, attraverso una procedura di constatazione, miri a modificare il presupposto dell'imposizione e quindi a recuperare a tassazione. La verifica e modifica del classamento, aumentando la base imponibile, perseguono proprio tale scopo, e dunque rientra perfettamente nel principio generale ormai acquisito nella legislazione fiscale». Sostanzialmente conforme la sentenza della C.T.P. di Lecce n. 536 del 24 giugno 2013, secondo cui «dalla generica motivazione» di un atto di accertamento catastale impugnato «non è dato conoscere le modalità di rilevazione dei valori medi, né gli atti di trasferimento monitorati e rilevati, né la metodologia e la bontà dei sistemi di rilevazione, né la specifica menzione dei rapporti e del relativo scostamento, con conseguente limitazione del diritto di difesa del contribuente interessato».

[119] Il riferimento attiene, particolarmente, a Cass., sentenza n. 9629/2012, secondo cui, la motivazione del provvedimento di riclassamento di un immobile già munito di rendita catastale deve indicare chiaramente se il nuovo classamento sia stato adottato, ai sensi dell'art. 1, co. 336 della L. n. 311/2004, in ragione di trasformazioni edilizie subite dall'unità immobiliare, recando così l'analitica indicazione di tali trasformazioni; oppure se lo stesso sia stato adottato, ai sensi del co. 335 dello stesso art. 1, nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona in cui l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra valore di mercato e valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto nell'insieme delle microzone comunali, recando, in tal caso, la specifica menzione dei suddetti rapporti e del relativo scostamento; oppure se il nuovo classamento sia stato adottato, ai sensi dell'art. 3, co. 58 della L. n. 662/1996, in ragione della constatata manifesta incongruenza tra il precedente classamento dell'unità immobiliare e il classamento di fabbricati similari aventi caratteristiche analoghe, recando così la specifica individuazione di tali fabbricati, del loro classamento e delle caratteristiche analoghe che li renderebbero similari all'unità immobiliare oggetto di riclassamento. Nella stessa ottica si v. Cass., sentenza n. 4509/2009, secondo cui: «In tema di classamento di immobili, l'obbligo della motivazione dell'avviso di classamento non può ritenersi osservato mediante la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio tecnico erariale e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi non idonei a consentire al contribuente, attraverso il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di intendere le ragioni della classificazione, sì da essere in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle commissioni tributarie, atteso che Esso è incontestabilmente un provvedimento di natura valutativa, integrante un atto di accertamento il quale, come ta-

3.4. *Le perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali*

La possibilità di imputare i redditi fondiari per il sol fatto del "possesso" di immobili incontra un importante limite, in materia di reddito dominicale, nel disposto di cui all'art. 31 TUIR.

Tale articolo, nella sua formulazione originaria, distingueva tra le "Perdite per mancata coltivazione" e le "Perdite per eventi naturali", per determinare questi redditi in misura ridotta, ovvero per non imputarli affatto.

Più esattamente, in base al primo comma, «se un fondo rustico, costituito per almeno due terzi da terreni qualificati come coltivabili a prodotti annuali, non sia stato coltivato, neppure in parte, per cause non dipendenti dalla tecnica agraria, il reddito dominicale per l'anno in cui si è chiusa l'annata agraria, si considera pari al 30 per cento di quello determinato a norma dei precedenti articoli»; mentre, per il secondo comma, «in caso di perdita, per eventi naturali, di almeno il 30 per cento del prodotto ordinario del fondo rustico preso a base per la formazione delle tariffe d'estimo, al reddito dominicale, per l'anno in cui si è verificata la perdita, si considera inesistente».

Il contenuto del richiamato disposto normativo è stato al centro di importanti critiche dottrinali, soprattutto per quanto attiene al diverso trattamento accordato alle perdite in funzione delle cause cui le stesse risultano imputabili.

---

le, deve essere motivato»; Cass., sentenza n. 2357/2014, secondo cui «Quando procede all'attribuzione d'ufficio di un nuovo classamento ad un'unità immobiliare a destinazione ordinaria, l'Agenzia del Territorio deve specificare se tale mutato classamento è dovuto a trasformazioni specifiche subite dalla unità immobiliare in questione; oppure ad una risistemazione dei parametri relativi alla microzona, in cui si colloca l'unità immobiliare. Nel primo caso, l'Agenzia deve indicare le trasformazioni edilizie intervenute. Nel secondo caso, deve indicare l'atto con cui si è provveduto alla revisione dei parametri relativi alla microzona, a seguito di significativi e concreti miglioramenti del contesto urbano; rendendo così possibile la conoscenza dei presupposti del riclassamento da parte del contribuente». In argomento giova, anche, segnalare l'ordinanza n. 3165/2012, secondo cui anche il provvedimento con cui l'Agenzia del Territorio intende rettificare i dati attribuiti all'immobile deve essere adeguatamente motivato, non essendo a tal fine sufficiente la mera indicazione dei dati catastali ritenuti idonei in sostituzione di quelli presentati, posto che ciò non consente al contribuente di esercitare il diritto di difesa. L'avviso di classamento è, infatti, un provvedimento di natura valutativa che esprime un potere discrezionale della P.A., da motivare secondo le disposizioni vigenti e non sulla base della mera enunciazione di un criterio astratto, specie quando al procedimento che ha originato l'atto impugnato non ha partecipato in contraddittorio l'interessato (C.T.R. Napoli, sentenza 206/39/2010). Per questa via, l'Agenzia del territorio, nel rideterminare le rendite catastali, deve, necessariamente esplicitare i caratteri tipologici e costruttivi specifici del singolo bene, le sue caratteristiche edilizie e quelle del fabbricato che lo comprende, i miglioramenti e gli incrementi delle infrastrutture urbane che abbiano sensibilmente inciso, positivamente, sulla qualità urbana ed ambientale del contesto abitativo.

Il riferimento attiene, particolarmente, alla scelta di una, sia pur parziale, imposizione del reddito per i casi di perdite per mancata coltivazione [120].

Tale opzione normativa è, invero, apparsa razionalmente ingiustificabile, sia in quanto informata a una valutazione forfettaria della possibilità di percepire i canoni o i corrispettivi contrattuali, laddove dovuti; sia in un'ottica di contrasto all'evasione o all'elusione fiscale.

Dall'assenza di qualsiasi ragionevole collegamento a elementi di fatto atti a spiegare l'assoggettamento al tributo e la determinazione della percentuale imponibile, nonché, di una qualsivoglia previsione circa l'incidenza del mancato versamento dei canoni o corrispettivi sull'applicazione dell'imposta, alcuni autorevoli Autori hanno, addirittura, ricavato la possibilità di dubitare della legittimità costituzionale del co. 1 del succitato art. 31 [121].

La *ratio* delle richiamate previsioni, chiaramente legata alla necessità di sollevare il possessore del terreno dal pagamento delle imposte, nel caso in cui lo stesso, non solo, non ritragga alcun reddito dal terreno ma, addirittura, subisca delle perdite e delle maggiori spese dovute alla modificazione della messa a coltura, è stata, comunque, in gran parte, mitigata dall'emanazione del D.L. n. 91/2014, c.d. *Decreto Crescita.*

Una delle principali disposizioni contenute nello stesso attiene, invero, all'abrogazione del primo comma dell'articolo in esame, ritenuto passibile di accordare un indebito beneficio ai soggetti che, avendo volutamente mancato di coltivare il proprio fondo, fruiscano, parimenti, di un contributo sostitutivo del mancato raccolto [122].

---

[120] In argomento F.G. POGGIANI, *La mancata coltivazione dei terreni: determinazione del reddito agrario*, in *Agr.*, 2004, V, p. 312, il quale rammenta come l'Agenzia delle entrate, nella Circolare 10 giugno 2004, n. 24/E abbia ritenuto di dover indicare l'atteggiamento da tenere nell'ipotesi delle perdite per mancata coltivazione riferendosi, particolarmente, all'applicazione delle agevolazioni previste in presenza di contratto d'affitto e al fine di comunicare ulteriori e necessarie istruzioni per la compilazione del modello 730. In questa sede, nel rispondere ai quesiti posti in tema di dichiarazioni dei redditi 2004, relativamente al periodo d'imposta 2003 e su questioni di interpretazione, la stessa ha, anzitutto, affermato che «se il terreno è concesso in affitto per uso agricolo, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario» Inoltre, «per quanto concerne la modalità di redazione del modello 730/2004, per i redditi 2003 e al fine di evidenziare la situazione indicata, ha affermato che nella fase di redazione del modello dichiarativo da parte del CAF, il proprietario che ha concesso in affitto il terreno deve indicare nel quadro A, colonna 2 "titolo" il codice 1 e sulla colonna 7 "casi particolari", il codice corrispondente alla causa che ha determinato la mancata coltivazione».

[121] V. A. FEDELE, *L'imposizione immobiliare. dalla metafora della "fonte" all'intenzionalità del risultato produttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, V, p. 535.

[122] Il riferimento attiene al c.d. *set-aside volontario*, ovvero a una particolare declinazione di un regime agronomico adottato nell'ambito della politica agricola comune. In-

Al verificarsi delle ipotesi previste da tale disposto normativo, il reddito dominicale va, quindi, determinato secondo le regole ordinarie. Rimane, invece, fermo il regime previsto per le ipotesi in cui la perdita del raccolto derivi da eventi naturali.

La concessione delle richiamate agevolazioni è, in ogni caso, subordinata alla condizione che gli eventi in parola siano stati causati da fenomeni oggettivamente considerati, con esclusione di quelli riferibili a fatti dolosi o colposi.

Il concetto di "causa naturale" è stato, più volte, oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale, da un lato, ha escluso che si possa considerare tale un incendio accidentale [123]; e, dall'altro, ha ricondotto nell'ambito di applicazione della norma l'autocombustione, i fulmini e le eruzioni vulcaniche [124].

Per la stessa prassi, l'evento dannoso deve, in ogni caso, consistere nella perdita di almeno 30% del prodotto ordinario del fondo rustico preso a base per la formazione delle tariffe d'estimo.

Tale perdita va, quindi, rapportata al prodotto ordinario e non alla produzione che avrebbe potuto venire ad esistenza in mancanza dell'evento da cui deriva.

Su quest'ultimo profilo si è soffermato, particolarmente, il Ministero delle finanze, osservando come una diversa parametrazione, quale, ad esempio, quella riferita al prodotto effettivo, non avrebbe potuto, comunque, trovare applicazione, stante l'impossibilità di quantificare il prodotto in concreto imponibile in assenza dell'evento dannoso [125].

Peraltro, in base alla norma in esame, ad essere considerato "inesistente" non è, solo, il reddito dominicale del periodo d'imposta in cui si è verificata la perdita ma, anche, quello degli anni successivi, nel corso dei quali si sia realizzata una perdita pari ad almeno il 30% del prodotto ordinario.

Detto Organo ha, inoltre, chiarito come le riduzioni previste dall'articolo in oggetto possano considerarsi applicabili anche nel caso in cui il terreno sia

---

trodotto nel 1988, dal Reg. CEE n. 1272/88, quest'ultimo consisteva nel ritiro dalla produzione di una determinata quota della superficie agraria utilizzata, che doveva essere lasciata a riposo per periodi più o meno lunghi (anche fino a 20 anni). Detta pratica agronomica era ispirata dalla necessità di controllare la sovrapproduzione di cereali, e di altri seminativi, al fine di evitare gli effetti depressivi sui prezzi agricoli. La scelta di destinare al riposo delle porzioni di terreno era incentivata dalla politica agricola comune (PAC), che prevedeva la corresponsione, al proprietario del fondo, di un contributo economico. Per un'attenta disamina della disciplina previgente si v. F.G. POGGIANI, *La mancata coltivazione dei terreni: determinazione del reddito agrario*, in *Agr.*, 2004, V, p. 312.

[123] V. Risoluzione n. 7/50425/1975.

[124] V. Risoluzione n. 7/2414/1990.

[125] Circolare n. 15 del 26 giugno 1987.

stato concesso in affitto per uso agricolo, sia a beneficio del proprietario, sia dell'affittuario [126].

Nell'ipotesi richiamata, il proprietario, o il titolare del diritto reale cui compete il reddito dominicale può, invero, decurtarlo nella misura del 30 %, o non dichiararlo affatto; mentre, l'affittuario può escludere del tutto il reddito agrario dalla formazione del proprio reddito complessivo.

La denuncia dell'evento dannoso deve essere presentata all'Ufficio Tecnico Erariale (ora Agenzia del Territorio). Spetta, quindi, a quest'ultimo provvedere all'accertamento della diminuzione del prodotto – sentito l'Ispettorato provinciale dell'agricoltura – e trasmetterla all'Ufficio delle Imposte per i provvedimenti di competenza.

Infine, nel caso in cui l'evento riguardi una pluralità di fondi rustici, gli Uffici Tecnici erariali, su richiesta dei sindaci dei Comuni interessati, o di altri soggetti che agiscano nell'interesse dei possessori danneggiati [127], devono provvedere a delimitare le zone danneggiate, o ad accertare la diminuzione dei prodotti, sentiti, a tal scopo, gli Ispettorati Provinciali dell'Agricoltura [128].

A conclusione dell'istruttoria, l'Agenzia del Territorio trasmette agli Uffici delle Imposte competenti le cartografie delle zone delimitate, specificando le ditte catastali coinvolte e il reddito dominicale relativo a ciascuna di esse.

Sull'argomento che ci occupa si è soffermata, anche, una vasta giurisprudenza di legittimità, che ha ritenuto di dover precisare come in presenza di una calamità riconosciuta da apposito Decreto ministeriale, l'Amministra-

---

[126] Circolare n. 24/E del 10 giugno 2004.

[127] Il Ministero delle finanze, con Risoluzione n. 9/2167 del 15 ottobre 1975, ha, ad esempio, affermato che possono ricomprendersi tra i soggetti ammessi a richiedere l'intervento degli Uffici Tecnici Erariali anche le associazioni di categoria.

[128] In argomento Cass., sentenza 30 luglio 2002, n. 11228, secondo cui, nel caso in cui si verifichi un evento dannoso che interessi una pluralità di fondi rustici, la domanda per il riconoscimento del minor reddito prodotto dai fondi colpiti in conseguenza di tali eventi negativi, esige che la richiesta di formazione della documentazione corografica contenente la delimitazione delle zone interessate dal fenomeno, sia rivolta all'Ufficio Tecnico Erariale dai sindaci dei Comuni interessati (o da altri soggetti agenti nell'interesse dei possessori danneggiati), ai sensi dell'art. 28, co. 3 del D.P.R. n. 917/1986, senza che il singolo contribuente abbia l'onere di provvedere in proprio. In presenza di calamità riconosciuta con apposito D.M., l'Amministrazione finanziaria non può, dunque, negare il rimborso al contribuente che abbia indebitamente versato, in regime di autotassazione, alcune somme a titolo di imposte sui redditi relative al reddito dominicale ed agrario dei propri fondi rustici, sulla base del fatto che l'Ufficio Tecnico Erariale competente non abbia trasmesso agli Uffici finanziari la documentazione di cui all'art. 28, co. 3, cit., per difetto dell'iniziativa sindacale, quando il contribuente abbia presentato tempestiva e rituale denuncia della perdita del raccolto con raccomandata diretta all'Ufficio in discorso.

zione finanziaria non possa, in ogni caso, negare al contribuente che abbia presentato tempestivamente la denuncia di perdita del proprio raccolto, il diritto al rimborso per le somme indebitamente versate, sull'assunto che l'Ufficio competente non abbia trasmesso la documentazione prescritta per legge, per difetto dell'iniziativa sindacale [129].

4. *Il reddito agrario come reddito dell'impresa agricola*

Come autorevolmente affermato in dottrina, nei secoli scorsi, la capacità economica "agricola" è stata, non solo, la più importante manifestazione di ricchezza riferibile a un contribuente, ma, anche, la più visibile e, quindi, più esposta alle pretese del legislatore tributario.

Tale capacità aveva, nondimeno, caratteristiche molto diverse da quelle ascrivibili alla tassazione "analitico-aziendale"; e ciò, non solo, perché l'agricoltura di sussistenza produceva poco più di quanto necessario al sostentamento dei soggetti che la praticavano ma, anche, perché le sue dimensioni economiche erano tali da prestarsi a essere stimate mediante l'osservazione delle coltivazioni o delle greggi; e, dunque, sulla scorta di «una visibilità fisica che rendeva superflua quella contabile» [130].

Siffatta impostazione è stata, in qualche modo, mantenuta dalla legislazione tributaria più recente, la quale ha, volutamente, mancato di dettare un'autonoma disciplina dell'impresa agricola, per soffermarsi, piuttosto, sul fondo dal cui sfruttamento si ricavano i frutti e sull'esercizio delle attività ivi praticate [131].

In questa prospettiva, giova, anzitutto, rammentare come la definizione di

---

[129] In tal senso Cass., sentenza 16-30 aprile 2002, n. 11228.

[130] Cfr. R. LUPI, *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2009, p. 94.

[131] In quest'ottica A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, p. 167; ID., voce *Imprenditore agricolo*, II) *Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1990, *ad vocem*; e, successivamente, F. PICCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 246. Sul concetto di *fructus* nelle sue diverse accezioni e, particolarmente, sul delinearsi della nozione di *fructus pro reditu* si sofferma F. PICCIAREDDA, *op. cit.*, p. 173 ss., secondo cui «possono ricondursi in tale nozione tutti quei beni che vengono ad esistenza in virtù di un processo produttivo subordinatamente alla presenza di due fondamentali condizioni: che la cosa madre non cessi di esistere; che la medesima non subisca alterazioni che ne modifichino l'originaria destinazione economica». In argomento si v., anche, M. CASADEI, *La nozione di frutto nell'impresa agricola*, in *Dig. giur. agr. e amb.*, 2003, p. 133 ss.

"attività agricola" offerta dal disposto dell'art. 2135 c.c. non trovi alcuno spazio nella normazione tributaria [132], i cui "silenzi" – di solito giustificati con l'esigenza di non ingenerare confusione nei meccanismi tecnici di applicazione delle regole attinenti alle diverse categorie reddituali – [133] hanno, più volte, aperto la strada a interrelazioni tra concetti civilistici e tributari [134].

Tale dicotomia si coglie, nitidamente, nel settore dell'imposizione reddituale e, particolarmente, nella distinzione tra redditi agrari e redditi d'impresa generati dall'esercizio delle attività agricole [135].

Il riferimento attiene, anzitutto, alla lettera dell'art. 32, co. 1, TUIR, secondo cui, il reddito agrario «è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni» imputabile al «capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati» del soggetto che svolga sul fondo attività agricole [136].

Il collegamento tra la parte di "reddito medio ordinario dei terreni" e la sua imputabilità al "capitale di esercizio" e al "lavoro di organizzazione" rende, invero, evidente come il legislatore tributario consideri il reddito agrario, sostanzialmente, omologo a quello d'impresa [137].

---

[132] Sul punto S. SAMMARTINO, *Considerazioni sul trattamento fiscale dell'impresa agricola*, in *Riv. dir. agr.*, 1978, p. 595 ss., secondo cui, nel senso assunto dalla nozione in materia civile, l'impresa agricola non costituisce un presupposto indefettibile ai fini della configurazione del reddito agrario, ben potendo quest'ultimo essere collegato alla gestione di un'attività agricola produttiva. In questa prospettiva, nozione fiscale e civile non sarebbero, dunque, coincidenti, non essendo necessaria, ai fini della realizzazione della fattispecie tributaria, la sussistenza di tutti i requisiti indefettibili per l'esistenza dell'impresa.

[133] In tal senso A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, cit., p. 84 In argomento, anche, F. PICCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 67, che evidenzia come «la scelta di non menzionare il fenomeno dell'impresa agraria (…)», pur avendo fatto insorgere il dubbio «dell'aderenza del legislatore a risalenti, quantunque illustri, teoriche negatorie del fenomeno medesimo», non significhi, tuttavia, «l'abbandono di quella nozione da parte del legislatore tributario».

[134] Così A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, cit., p. 89.

[135] In argomento F. PICCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 248, il quale rammenta come, da una parte, trovi collocazione il reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR e, dall'altro, al superamento dei limiti posti in materia, si refluisca nell'ambito del reddito d'impresa.

[136] M. LEO, *op. ult. cit.*, p. 514.

[137] Gli elementi strutturali ascrivibili a tale categoria reddituale rendono, invero, evidente come il legislatore tributario identifichi il reddito agrario nel reddito dell'impresa agricola. In tal senso A. FANTOZZI, *Imprenditore agricolo*, cit., p. 2; P. FILIPPI, *Alcune considerazioni sulla nozione di reddito agrario*, in *il Fisco*, 1979, p. 518; A. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, 1991, p. 100; G. TABET, *op. ult. cit.*, p. 16; F. PICCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 250. Sul punto si v., anche, R. LUPI, *Società di persone: quando è vietata la determinazione catastale del reddito*, in *Corr. trib.*, 1997, III, p. 233. Cfr., altresì, M. LEO-F. MONACCHI-M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 1999, I, p. 764.

Nonostante il silenzio della legge, a venire in rilievo è, indubitabilmente, il reddito che scaturisce dall'esercizio da parte dell'imprenditore dell'impresa agraria, ovvero dall'esercizio di attività agraria svolta con apposita organizzazione [138].

Che tale reddito si ponga più come reddito "normale" dell'impresa, che come reddito del terreno, sembra, del resto, desumibile, non solo, dalla lettera della richiamata disposizione ma, anche, dai principi di estimo catastale, in forza dei quali, le tariffe del reddito agrario sono basate sull'analisi di bilancio delle imprese agrarie [139].

Queste ultime vengono, infatti, elaborate «analizzando i bilanci di un congruo numero di aziende ordinarie, site in comuni "tipo" che rappresentano, per analogia di caratteristiche agronomiche ed economiche, un certo numero di altri comuni», alla stregua di quanto avviene in funzione dell'utilizzo di «altri metodi di determinazione media-ordinaria dei redditi, a cominciare – volendo fare un parallelo – dagli studi di settore» [140].

Oggetto d'imposizione non è, quindi, il reddito effettivamente prodotto quanto, piuttosto, il "reddito medio ordinario", ossia il reddito determinato in via catastale con l'obiettivo di gratificare gli agricoltori più diligenti, i cui maggiori introiti non sono sottoposti a tassazione e di penalizzare coloro che non abbiano, adeguatamente, sfruttato le potenzialità dei propri fondi [141].

---

[138] S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 67.

[139] In termini simili B. NICHETTI, *Imu, imposizione catastale e principio di capacità contributiva in agricoltura*, in *Agr.*, 2012, VI, p. 14, il quale pone proprio in luce come: «A ben vedere, il reddito agrario vorrebbe essere un reddito "normale" d'impresa, più che un reddito del terreno. Lo si deduce, innanzitutto, dalla definizione di cui all'art. 32, TUIR, primo comma, a mente del quale, il reddito agrario è la parte del reddito medio ordinario imputabile al capitale di esercizio (macchine, bestiame, prodotti di scorta, ecc.) e al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio delle attività agricole. Conferma ne viene dai principi di estimo catastale, in forza dei quali, le tariffe del reddito agrario (ma anche del reddito dominicale) sono basate sull'analisi di bilancio delle imprese agrarie. Le tariffe, cioè gli imponibili relativi ad un ettaro, sono infatti elaborate analizzando i bilanci di un congruo numero di aziende ordinarie (dette aziende di studio) site in comuni "tipo" che rappresentano, per analogia di caratteristiche agronomiche ed economiche un certo numero di altri comuni (zona di studio). L'art. 28, TUIR, impone infine di attualizzare le tariffe tramite revisione, ogniqualvolta sopravvengano variazioni nelle quantità e nei prezzi dei prodotti e nei mezzi di produzione o nell'organizzazione e strutturazione aziendale».

[140] B. NICHETTI, *Il principio di capacità contributiva nell'imposizione catastale del sistema agricolo: effetti della separazione tra reddito agrario e reddito dominicale, introdotta dall'Imu*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, IV, p. 351.

[141] E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2000, p. 409. In argomento, anche S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, p. 155; S. SAMMARTINO, *op. ult. cit.*, p. 549; A. URICCHIO, *Politiche*

In questa prospettiva sembra, pertanto, condivisibile l'orientamento dottrinale, secondo cui, la formula accolta nel TUIR vigente discenderebbe dal disposto dell'art. 65 del T.U.II.DD., n. 65/1958, la cui lettera poneva l'accento sul "lavoro direttivo", proprio nell'ottica di «perpetuare il connotato precipuo della personalizzazione dell'attività svolta dall'imprenditore nell'organizzazione dell'impresa agricola» [142].

Per aversi reddito agrario, il capitale d'esercizio e l'organizzazione devono, peraltro, essere impegnati «nei limiti della potenzialità del terreno» e, dunque, della capacità che quest'ultimo presenti di essere oggetto di coltura, ovvero di porsi al centro di quella specifica attività produttiva che viene definita "agricola" [143].

Se tali limiti sono superati, il reddito relativo l'eccedenza viene, invero, acquisito a tassazione, non sulla base delle tariffe d'estimo catastali, quanto del suo effettivo ammontare, determinato secondo le regole stabilite per i redditi d'impresa [144].

Sebbene il legislatore tributario paia, frequentemente, intenderli come sinonimi, nel richiamato contesto normativo specifico rilievo assume, anche, la distinzione tra i termini "terreno" e "fondo agricolo"; come attestato, ad esempio, dal disposto degli artt. 31 e 35 TUIR, secondo cui, le perdite per eventi naturali incidono sulla determinazione del reddito agrario solo nel caso in cui vengano ad interessare "fondi rustici".

Invero, per questa via, oggetto della disciplina che ci occupa non è ogni terreno, ma solo quelli che in base alle rispettive caratteristiche chimiche,

---

agricole e incentivi fiscali, in N. D'AMATI (a cura di), *Agricoltura e territorio. Aspetti giuridici, economici, ambientali*, Bari, 2002, p. 63.

[142] F. PICCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 251, che si richiama, in nota (12), A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 2.

[143] La nozione di "*produzione agricola*" attualmente accolta dal legislatore tributario deve, peraltro, intendersi in un'ottica dinamica di guisa da lasciar spazio, non solo, a elementi come l'ambiente, le colture, la natura, i cicli agrari, etc., ma anche alle tecniche utilizzate, ai macchinari, alle attrezzature ed alle infrastrutture, il cui utilizzo possa considerarsi agricolo.

[144] Questa scelta normativa ha stimolato diverse posizioni dottrinali. Invero, a un primo orientamento volto ad attribuire al riferimento alle potenzialità del terreno operato dal natura strumentale al disposto dell'art. 56 TUIR. è andata, progressivamente, sostituendosi una corrente di pensiero propensa a considerare i confini posti dall'art. 32, co. 2, TUIR come specificazioni del generale limite sancito dal primo comma dell'articolo, di guisa da valere per l'intero catalogo delle attività agricole. In questi termini M. INTERDONATO, *op. ult. cit.*, p. 17. Il primo orientamento è, ad esempio, riferibile a G. NAPOLITANO, *Il possesso e le attività produttive di reddito fiscale d'impresa*, Milano, 1982, p. 134; il secondo a A. FANTOZZI , *op. ult. cit.*, p. 2, nonché a E. DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997, p. 148.

fisiche e biologiche, si prestino a essere utilizzati nell'esercizio di "attività agricole".

Tali attività, espressamente menzionate nell'art. 32 TUIR, si concretizzano in un insieme di atti coordinati ed unificati funzionalmente dall'unicità dello scopo perseguito [145].

Sono, pertanto, insiti in questo concetto sia la pluralità di azioni svolte in sequenza, sia «l'elemento teleologico, che unifica e collega i singoli e differenti atti compiuti alla luce del fine perseguito».

Nella stessa nozione risulta, inoltre, indirettamente presupposto il riferimento soggettivo a chi operi per l'esecuzione degli atti, delineando l'oggetto specifico del fine dell'attività medesima [146].

Titolare del reddito agrario è, infatti, l'imprenditore agricolo, la cui figura risulta tratteggiata di riflesso dal legislatore tributario, al pari di quanto avveniva nel vigore del codice di commercio del 1882, in cui, la stessa veniva modellata sull'esercizio degli atti di commercio posti in essere con modalità professionali e abituali [147].

Deve, dunque, trattarsi di un soggetto che eserciti, con professionalità abituale, un'attività autonomamente organizzata, ovvero un'attività in cui i fattori produttivi di cui, a vario titolo, egli disponga, risultino stabilmente coordinati tra loro [148].

Ai fini dell'imputabilità dei redditi agrari ad assumere rilievo non è, peraltro, ogni attività agraria di *per sé* svolta, ma, solo, quella che presupponga il compimento di un ciclo produttivo che si perfezioni con la destinazione al mercato dei prodotti dell'attività agricola e con la trasformazione in patrimonio dell'esito della richiamata produzione.

---

[145] Cfr. S. SAMMARTINO, *Considerazioni sul trattamento fiscale dell'impresa agricola*, in *Riv. dir. agr.*, 1978, p. 600.

[146] Cfr. S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 69.

[147] In tal modo aderendo alla tesi di S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 69. Il connotato dell'abitualità non si esaurisce, peraltro, nella semplice verifica sul periodo in cui è svolta l'attività e non implica, necessariamente, una pluralità di affari, né una durata minima, ma esclude, però, interruzioni non episodiche e prolungate all'esercizio dell'attività prive di ragioni particolari, essendo richiesta la stabilità, la regolarità, la prosecuzione dell'iniziativa, nonché il suo protrarsi nel tempo, anche per quanto attiene alle attività esercitate stagionalmente. Cfr. M. INGROSSO, *Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 74.

[148] In quest'ottica S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 79, secondo cui, tale lettura escluderebbe che l'organizzazione possa configurarsi come mera pianificazione della propria attività. In argomento, restano attuali le considerazioni di V. BUONOCORE, voce *Imprenditore (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1970, p. 518, secondo cui, indubitabilmente, la professionalità si risolve in abitualità, stabilità, continuità e sistematicità nello svolgimento dell'attività imprenditoriale, pur dovendosi intendere questi termini in senso relativo e non assoluto.

L'attività condotta deve, dunque, essere tale da porre l'imprenditore in relazione con il mercato in senso ampio [149];anche se, come accade, ad esempio, nel rapporto tra socio e cooperativa, i beni prodotti o i servizi erogati siano destinati a una circolazione limitata [150].

Ai fini tributari, non può, pertanto, qualificarsi come imprenditore agricolo chi svolga le attività di coltivazione o allevamento destinandone i frutti, esclusivamente, a fini personali, ma solo chi, svolgendo le medesime attività e pur riservando, prevalentemente, la sua produzione a finalità di autoconsumo, immetta, almeno una parte dei prodotti del suo fondo, sul mercato [151].

4.1. *L'attività di acquacoltura*

L'art. 2 del D.Lgs. n. 226/2001 aveva ricondotto nello statuto dell'imprenditore agricolo anche la figura dell'imprenditore ittico, identificandolo nel soggetto esercente «un'attività diretta alla cattura o alla raccolta di organismi acquatici in ambienti marini, salmastri e dolci, nonché, le attività a questa connesse ivi compresa l'attuazione degli interventi di gestione attiva finalizzati alla valorizzazione produttiva e all'uso sostenibile degli ecosistemi acquatici» [152].

---

[149] Così M. CASANOVA, *Impresa e azienda*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da F. Vassalli, X, 1, Torino, 1986, p. 22, in tema di impresa pubblica.

[150] In questi termini R. ALESSI, *op. ult. cit.*, p. 29. In argomento si v. anche, F. GALGANO, *Disposizioni generali sulla dichiarazione di fallimento (artt. 1-22 l. fall.)*, in *Commentario al codice civile,* a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1974, p. 63.

[151] Detta norma stabiliva che: «È imprenditore ittico chi esercita, in forma singola o associata o societaria, l'attività di pesca professionale diretta alla cattura o alla raccolta di organismi acquatici in ambienti marini, salmastri, o dolci e le attività connesse di cui all'art. 3»; facendo rientrare in quest'ambito, anche, a) le cooperative di imprenditori ittici ed i loro consorzi «quando utilizzano prevalentemente prodotti dei soci ovvero forniscono prevalentemente ai medesimi beni e servizi» diretti alla produzione ittica; e b) gli esercenti attività commerciali di prodotti ittici derivanti prevalentemente dal diretto esercizio» delle menzionate attività. In questi termini E. LA LOGGIA, *L'imprenditore Ittico e le attività connesse*, in *Riv. dir. ec. tr. amb.*, 2007, V, p. 3, secondo cui, la disciplina introdotta dal D.Lgs. n. 226/2001, nell'equiparare l'imprenditore ittico all'imprenditore agricolo, pur senza assimilarlo a quest'ultimo, sembrava aver conseguito almeno due vantaggi: invero, la stessa, non solo, ha assoggettato l'imprenditore ittico al regime di favore previsto per quello agricolo, in tal modo consentendogli di godere del beneficio di non essere più sottoposto alle procedure concorsuali, e, per questa via, al fallimento; ma ha anche ricompreso nell'ambito della pesca la fornitura di servizi, quale attività connessa a quella principale, svolta dall'imprenditore ittico mediante l'utilizzazione di prodotti provenienti in prevalenza dalla pesca, ovvero mediante l'utilizzo di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività principale. Così R. ALESSI, *op. ult. cit.*, p. 32.

[152] In senso conforme l'art. 1 del D.Lgs. n. 228/2001, che ha sostituito il termine "be-

Tale scelta normativa, volta ad assecondare l'orientamento comunitario, secondo cui per «prodotti agricoli» si intendono, non solo, i prodotti del suolo e dell'allevamento ma, anche, i prodotti «della pesca, come pure i prodotti di prima trasformazione che sono in diretta connessione con tali prodotti» [153], è stata, in parte, modificata a seguito dell'emanazione del D.Lgs. 9 gennaio 2012, n. 4 (attuativo dell'art. 28, co. 1 della L. 4 giugno 2010, n. 96) e della L. 7 agosto 2012, n. 134.

Invero, questi interventi normativi, da un lato, si sono orientati nel senso di ricomprendere la figura dell'acquacoltore nell'ambito di quella dell'imprenditore ittico e, dall'altro, hanno eliminato l'equiparazione tra imprenditore ittico e imprenditore agricolo, estendendo al solo imprenditore "pescatore" le disposizioni previste per l'imprenditore agricolo, peraltro facendo salve le più favorevoli disposizioni di legge.

Per questa via, l'impresa ittica mutua, ora, le regole dell'impresa agricola ma non si assimila ad essa; e ciò sia dal punto di vista civilistico, sia tributario [154].

Per quanto di nostro interesse, a venire in rilievo sono, anzitutto, i primi due commi dell'art. 3 del D.Lgs. n. 4/2012, secondo cui: «Fermo restando quanto previsto dall'articolo 2135 del codice civile, l'acquacoltura è l'attività economica organizzata, esercitata professionalmente, diretta all'allevamento o alla coltura di organismi acquatici attraverso la cura e lo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, in acque dolci, salmastre o marine. 2. Sono connesse all'acquacoltura le attività, esercitate dal medesimo acquacoltore, dirette a: a) manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione, promozione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalle attività di cui al comma 1; b) fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione pre-

stiame" di cui all'art. 2135 c.c. con quello omnicomprensivo di "animali". In argomento F.G. POGGIANI, *Il nuovo imprenditore ittico*, in *Agr.*, 2004, IV, p. 225; B. ASCARI, *La legge di orientamento e modernizzazione del settore agricolo: attività di pesca e acquacoltura. L'imprenditore ittico equiparato a quello agricolo*, in *il Fisco*, 2001, XXVII, p. 9283.

[153] In giurisprudenza tali considerazioni possono, ad esempio, riferirsi a TAR Veneto, Venezia, sentenza 8 febbraio 2012, n. 200, in cui si evidenzia come attraverso la delega di cui all'art. 7 della L. n. 57/2001, il legislatore abbia espresso un criterio direttivo volto a sostenere la multifunzionalità dell'azienda agricola, di acquacoltura e di pesca. Quest'ultimo, infatti, ha ridisegnato la nozione di pescatore professionista, come disciplinata dalla L. n. 250/1958, creando la nuova figura dell'imprenditore ittico, e inserendo le imprese di acquacoltura nell'ambito della nozione di imprenditore ittico, accomunandole all'imprenditore agricolo, così come stabilito nel conseguente D.Lgs. n. 226/2001. In termini simili, precedentemente, TAR Lazio, Roma, sentenza 14 febbraio 2011, n. 1386.

[154] Su tali profili M. GIORGI-A.F. URICCHIO, *La tassazione delle attività marittime*, Milano, 2013, p. 80; S. MOGOROVICH, *Profili fiscali dell'acquacoltura*, in *Agr.*, 2008, VI, p. 351.

valente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività di acquacoltura esercitata, ivi comprese le attività di ospitalità, ricreative, didattiche e culturali, finalizzate alla corretta fruizione degli ecosistemi acquatici e vallivi e delle risorse dell'acquacoltura, nonché alla valorizzazione degli aspetti socio-culturali delle imprese di acquacoltura, esercitate da imprenditori, singoli o associati, attraverso l'utilizzo della propria abitazione odi struttura nella disponibilità dell'imprenditore stesso; c) l'attuazione di interventi di gestione attiva, finalizzati alla valorizzazione produttiva, all'uso sostenibile degli ecosistemi acquatici ed alla tutela dell'ambiente costiero» [155].

Parimenti rilevante appare l'art. 4 del richiamato Decreto, che fa rientrare nello statuto dell'imprenditore ittico: a) il titolare di licenza di pesca, di cui all'art. 4 del D.Lgs. 26 maggio 2004, n. 153, che esercita, professionalmente ed in forma singola, associata o societaria, l'attività di pesca professionale di cui all'art. 2 e le relative attività connesse; b) le «cooperative di imprenditori ittici ed i loro consorzi quando utilizzano prevalentemente prodotti dei soci ovvero forniscono prevalentemente ai medesimi beni e servizi diretti allo» delle attività di pesca professionale ed alle relative attività connesse; e c) «l'acquacoltore che esercita in forma singola o associata l'attività di cui all'articolo 3» del medesimo Decreto.

A seguito dell'eliminazione dell'equiparazione tra imprenditore ittico e imprenditore agricolo, a tale soggetto viene, invero, preclusa la possibilità di determinare i propri redditi su base catastale, dovendosi lo stesso attenere ai criteri analitici di cui agli artt. 55 e ss. TUIR [156].

Per le imprese di acquacoltura la possibilità di determinare i propri redditi forfettariamente, per un certo periodo, è, peraltro, dipesa essenzialmente dal fatto di esercitare la propria attività su aree censite in catasto, per le quali fosse possibile l'attribuzione di un reddito dominicale ed agrario [157].

---

[155] In argomento S. AGOSTINI, *La riforma della pesca e dell'acquacoltura*, in *Agr.*, 2012, II, p. 28, che pone, anche, in luce come la rilevanza del D.Lgs. n. 4/2012 sia legata, essenzialmente, alla circostanza che lo stesso disciplini il settore dando seguito a decisioni assunte in sede europea. L'Italia è, invero, uno dei Paesi più coinvolti nella rimodulazione della propria normativa al fine di renderla conforme ai regolamenti comunitari.

[156] Ai fini tributari, una prima equiparazione tra attività ittica e attività agricola era stata proposta dalla L. 5 febbraio 1992, n. 102, il cui art. 2 dispone che: «1. L'attività di acquacoltura è considerata a tutti gli effetti attività imprenditoriale agricola quando i redditi che ne derivano sono prevalenti rispetto a quelli di altre attività economiche non agricole svolte dallo stesso soggetto», anche specificando come debbano considerarsi imprenditori agricoli, ai sensi dell'art. 2135 c.c., «i soggetti, persone fisiche o giuridiche, singoli o associati, che esercitano l'acquacoltura e le connesse attività di prelievo sia in acque dolci sia in acque salmastre».

[157] Tale orientamento era, peraltro, già stato espresso dall'Agenzia nella Risoluzione 13

Sulla richiamata lacuna normativa è, nondimeno, intervenuto l'art. 3-*ter* del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, secondo cui: «per le superfici acquatiche, marine o vallive, utilizzate per l'allevamento ittico da parte di soggetti esercenti l'attività di acquacoltura, diversi dalle società commerciali, indipendentemente dalla natura privata o demaniale della superficie utilizzata, in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, i redditi dominicale e agrario sono determinati, a decorrere dall'esercizio in corso alla data del 1 gennaio 2006, ai soli fini fiscali, mediante l'applicazione della tariffa più alta del seminativo di classe prima in vigore nella provincia di appartenenza, o in quella prospiciente nel caso di allevamento marino».

Ad oggi, si può, quindi, affermare che anche per i soggetti che svolgono l'attività di acquacoltura su aree demaniali possa trovare applicazione il regime forfetario di determinazione del reddito previsto all'art. 32 TUIR [158].

---

settembre 2005, n. 127/E, la quale chiarisce le tre fattispecie di imposizione fiscale diretta attualmente applicate al settore dell'acquacoltura: in base al solo reddito agrario; in base ad un sistema forfetario; in base al reddito di impresa. Più esattamente, secondo tale documento «Per i soggetti che esercitano l'attività di allevamento oltre i limiti stabiliti ai sensi dell'art. 32, comma 2, lett. b) del TUIR, il reddito eccedente risulta determinato con il sistema previsto dall'art. 56, comma 5 del TUIR. Relativamente al regime fiscale applicabile all'attività di acquacoltura si osserva che, allo stato attuale della normativa, il regime forfetario di cui all'art. 32 del TUIR è applicabile nei confronti di coloro che svolgono dette attività su aree censite in catasto, per le quali risulta possibile l'attribuzione di un reddito dominicale ed agrario. Diversamente, i soggetti che praticano le medesime su aree demaniali (marine o vallive), ordinariamente sommerse e prive di un reddito agrario attribuito, sono considerati titolari di reddito d'impresa, determinato su base analitica ai sensi dell'art. 55 del TUIR». In argomento S. AGOSTINI, *La riforma della pesca e dell'acquacoltura*, in *Agr.*, 2012, II, p. 28, che pone in luce l'indubbia importanza del D.Lgs. n. 4/2012, sull'assunto che lo stesso dia anche seguito alle decisioni assunte in sede europea.

[158] In questi termini Agenzia delle Entrate, Risoluzione 19 dicembre 2006, n. 142, la quale, nel pronunciarsi sull'interpello proposto da un imprenditore ittico, titolare di partita IVA e iscritto al registro delle imprese della CCIAA, che aveva dichiarato di esercitare attività di acquacoltura su aree demaniali marittime determinate *pro-indiviso* nella nota integrativa al bilancio d'esercizio dalla cooperativa di cui era socio, in forza dell'art. 45-*bis* del codice della navigazione, come modificato dall'art. 10, co. 2 della L. 16 marzo 2001, n. 88, il quale prevede la possibilità di affidare in gestione le attività oggetto della concessione, ha chiarito come, per individuare la superficie su cui calcolare il proprio reddito, tale soggetto debba fare riferimento alla superficie assegnatagli dalla cooperativa. Secondo lo stesso Organo, a tal fine assumono, peraltro, rilievo eventuali delibere della cooperativa o le indicazioni contenute nella nota integrativa al bilancio d'esercizio della stessa, in merito alla ripartizione dell'intera area oggetto della concessione demaniale tra tutti i soci che abbiano esercitato l'attività di acquacoltura, nell'esercizio cui la delibera o l'annotazione si riferiscono.

4.2. *Le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura*

All'indomani dell'entrata in vigore del codice civile del 1942, un'autorevole dottrina ebbe ad affermare: «Non ha voluto il legislatore definire l'attività agraria perché ha per mira d'impedire l'estensione dell'impresa commerciale (nel senso definito dal comma 2 dell'art. 2195) verso l'agricoltura; e lasciando determinati e generici i criteri informativi dell'impresa agricola, e desumendo la nozione dell'agricoltura dalla realtà, dalla normalità, ottiene il risultato che questa nozione subisca modificazioni nel tempo e nello spazio, allarghi o restringa la sua estensione secondo l'ambiente, ed in ogni momento resti preclusa all'impresa industriale e commerciale. Vuole il codice che gli stessi agricoltori siano arbitri di decidere se un'attività debba o no essere soggetta alla stessa disciplina che vale per l'industria e per il commercio: quando nella pratica, governata dall'interesse dell'imprenditore, certe attività esercitate in connessione alla coltivazione, all'allevamento del bestiame, alla silvicoltura, sono pure esse imprese agricole e di fronte ad esse si arresta la materia del commercio, anche se le attività siano dirette alla trasformazione dei beni, anziché a favorirne la produzione naturale, e, quindi, obiettivamente attività industriali»[159].

Questa impostazione è stata, in larga parte, mantenuta, non solo, dal D.Lgs. n. 228/2001, ma anche, dal legislatore tributario.

Ferma restando l'adozione del criterio biologico, quale elemento distintivo dell'attività agricola[160], il novero delle fattispecie rientranti nel richiamato statuto è stato, conseguentemente, precisato (e ampliato), dalla prassi e dalla giurisprudenza tributaria, più volte chiamate ad adeguarlo alle importanti innovazioni tecnologiche che hanno interessato il settore.

---

[159] E. BASSANELLI, *Impresa agricola*, in *Commentario al codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1943, *sub* art. 2135, n. 1.

[160] Su tali profili giova richiamare Comm. Trib. Prov. Toscana, Pistoia, sez. I, sentenza 29 giugno 2016, n. 327, secondo cui, la formulazione vigente dell'art. 2135 c.c. «ha eliminato lo stretto legame con il fondo che caratterizzava la figura dell'imprenditore agricolo sotto la previgente norma. Ha, infatti, introdotto il concetto di ciclo biologico (o fase necessaria dello stesso; intendendosi per tale "una tappa di apprezzabile durata" del ciclo di produzione della pianta) quale elemento caratterizzante la figura, specificando che l'attività di cura e sviluppo di tale ciclo o fase "può" utilizzare il fondo. Il riferimento alla "possibilità", e non la necessità, di utilizzare il fondo viene comunemente interpretato come espressione di una chiara volontà del legislatore di superare il vecchio, criterio relativo al collegamento con la terra quale presupposto imprescindibile per considerare agricola l'attività imprenditoriale, così che è indubbiamente imprenditore agricolo chi esegue la coltivazione di vegetali in serre o in vivai, anche se le piante non sono messe a dimora nel terreno, ma in vaso, o coltivazioni "fuori terra" di ortaggi e frutta (quali le coltivazioni idroponiche o aeroponiche)».

Sebbene l'agrarietà della "coltivazione del fondo", quanto della "silvicoltura", venga, ancora, riconosciuta, *ipso facto*, dall'art. 2135, co. 2, c.c., secondo cui, le stesse si sostanziano nelle «attività dirette alla cura e allo sviluppo di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale, o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine» [161], sono, invero, riconducibili nell'esercizio "normale" dell'agricoltura, anche, attività che non risultino espressamente menzionate né dal richiamato disposto codicistico, né dall'art. 32, co. 2, TUIR.

Quest'ultimo si limita, in specie, a disporre che: «Sono considerate 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 e 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'art. 2135 c.c., dirette alla manipolazione, conservazione, 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 e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali» [162].

È stata, ad esempio, l'Agenzia delle Entrate ad ampliare il catalogo delle

---

[161] In giurisprudenza ciò è stato, ad esempio, sottolineato da Cass., sentenza 23 aprile 2007, n. 9569, secondo cui: «è imprenditore agricolo non solo colui che alleva il bestiame ma anche e soprattutto colui che si limita a coltivare la terra, atteso che – ai sensi dell'art. 2135 c.c. – la coltivazione del fondo e la silvicoltura sono attività agrarie per intrinseca natura e quindi individuano di per sé il carattere agricolo dell'impresa». Il contenuto dell'attività selvicolturale è stato, ulteriormente, precisato da Cass., sentenza 14 aprile 2011, n. 8486 che, nel riprendere un orientamento già espresso in precedenza precisa come «il taglio del bosco costituisce atto di coltivazione, trattandosi di deduzione del tutto logica in relazione alla natura del fondo stesso, pur considerato che la coltivazione di un terreno boschivo non può essere omologa a quella di fondi coltivati normalmente, in quanto il bosco necessita di tagli periodici. Essi rappresentano certamente atto di coltivazione, giacché volti a rendere concreta l'apprensione del prodotto maturato fino a quel momento e preparare lo spazio sul terreno per il reimpianto di altre piante con la ramaglia lasciata in loco, con precisa scelta coltivatrice».

[162] La dottrina prevalente evidenzia come l'impresa del settore primario si sostanzi, in ogni caso, nel complesso unitario e inscindibile di lavori necessari al conseguimento dei frutti della terra, peraltro, distinguendo tra atti iniziali, costituiti dalla rottura del suolo e dalla preparazione del terreno; e atto finale, rappresentato dalla raccolta dei prodotti. Nel mezzo si pongono tutte le cure intermedie volte a sorreggere e a stimolare il processo produttivo nelle sue diverse fasi.

attività agricole, riconducendo in quest'ambito la floricoltura e il collocamento delle piante sui fondi degli acquirenti [163].

La stessa prassi ha, inoltre, avvalorato la possibilità di far rientrare nel novero delle attività agricole catastalmente determimabili, la produzione in serre di vegetali, tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, a condizione che la superficie adibita alla produzione non ecceda il doppio di quella del terreno su cui la stessa si svolga [164]; peraltro specificando come nel caso in cui l'impresa eserciti un'attività di manipolazione e di trasformazione dei prodotti agricoli, occorra, anche, verificare se quest'ultima possa farsi, effettivamente, rientrare nel normale esercizio dell'agricoltura [165].

Per tale Organo, restano, invece, estranee all'attività vivaistica (e, dunque, all'esercizio dell'attività agricola), il cui ciclo si conclude con la vendita del prodotto, le attività di manutenzione periodica delle piante vendute e dei parchi pubblici o privati svolte con mansioni di giardiniere, nonché, il trasporto e la messa a dimora delle piante nei terreni degli acquirenti, poste in essere con un'autonoma speculazione commerciale e industriale, avvalendosi del sussidio di opere e mezzi estranei alla coltivazione del fondo [166].

---

[163] In quest'ottica si può citare, anzitutto, la Risoluzione 7 febbraio 1981, n. 9/2810.

[164] In argomento si v. S. MULEO, *I vivaisti: imprenditori agrari o imprenditori commerciali?*, in *Agr.*, 2009, II, p. 15 che, nel commentare Cass., sentenza 18 dicembre 2008, n. 29636, rammenta, peraltro, come «a seguito delle modifiche introdotte dal 1° gennaio 2004, il superamento della potenzialità del fondo non comporta più, come avveniva in precedenza, la determinazione del reddito (o del supero) a costi e ricavi effettivi, poiché esso, ancorché qualificato come reddito d'impresa, è assoggettato a criteri catastali che tengono conto del più marcato utilizzo ovvero è sottoposto a *forfait* se scaturisce dall'esercizio di quei servizi agrari che ora sono contemplati dall'art. 2135 Codice civile. In tal senso si può affermare quindi che, anche ai fini delle imposte sui redditi, lo sfruttamento intensivo del fondo mediante l'apposizione, in strutture aperte o chiuse, di bancali idonei a moltiplicare la superficie produttiva fa permanere la determinazione del reddito sulla scorta di criteri di non effettività, poiché entro i limiti del doppio permane la misura ordinaria del calcolo catastale ed, in caso di supero, si provvede alla moltiplicazione della rendita catastale in funzione dell'incremento di produttività del fondo».

[165] Cfr. Circolare 15 maggio 1997, n. 137/E. In senso conforme Cass., sentenza 20 aprile 2002, n. 5781, secondo cui: «ai sensi dell'art. 29 comma secondo lett. c), DPR 22.12.1986 n. 917 sono considerate attività agricole "le attività dirette alla manipolazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che la governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti almeno per la metà dal terreno (…)". Ciò posto va osservato che, attesa l'ampia previsione normativa l'attività di coltivazione di piante e fiori messi a dimora nel terreno deve essere considerata agricola anche nel caso di utilizzo di serre, le quali costituiscono solo uno strumento utilizzato per la coltivazione, che non fa venire meno il collegamento con il fattore terra (Cass. 24.7.1996 n. 6662)».

[166] In argomento Cass., sentenze 19 maggio 1972, n. 3420; 17 aprile 1973, n. 1105; 29 novembre 1973, n. 3273; 13 luglio 1976, n. 2684.

Sul particolare processo di coltura che si realizza in serra si è, più volte, soffermata anche la giurisprudenza tributaria ribadendo come quest'ultimo, pur richiedendo ingenti capitali, non sia, comunque, idoneo ad alterare il principio di normalità, la cui conferma può rinvenirsi in fattori quali la natura del prodotto, la sua qualità; e il periodo di maturazione [167].

Gli stessi giudici, hanno, peraltro, ricondotto nel ciclo agrario l'attività di ibridazione che si mantenga nel limite dello sfruttamento delle potenzialità del proprio fondo [168].

Per questa via, il punto di passaggio dal reddito agrario a quello commerciale dovrebbe, quindi, configurarsi con l'inserimento, a un certo punto del ciclo produttivo, di una peculiare diversificazione postulante regole appartenenti a un diverso sistema, tali da determinare una soluzione di continuità tra la precedente e la nuova attività, fermo ora il puntuale e deciso richiamo del codice civile, non solo, all'intero ciclo biologico ma, anche, a una fase necessaria dello stesso [169].

Una tale conclusione sembra, del resto, coerente con quanto affermato dalla Corte di Cassazione, secondo cui, il criterio su cui su fonda la distinzione tra attività agricola e commerciale non è quello dimensionale, quanto, piuttosto, quello della connessione, ovvero dell'integrazione e della sostanziale complementarietà delle attività di trasformazione o alienazione rispetto all'attività agricola "tipica" [170].

---

[167] Si v. specialmente, le decisioni della sez. I, n. 6129 del 22 gennaio 1962 e della sez. XXVII, n. 9534 dell'11 dicembre 1986, la validità delle cui affermazioni non è stata, in alcun modo, inficiata dall'emanazione del TUIR.

[168] Su tali profili si v. Comm. Trib. Centr, sentenza 16 dicembre 1976, n. 19148. In argomento, anche, Cass. civ., sez. I, 24 luglio 1996, n. 6662, secondo cui: «l'espressione agricoltura recepita dalla legislazione è assunta nel significato più ampio di esercizio di attività rivolta allo sfruttamento della terra e della sua attitudine produttiva, quale che sia la forma dello sfruttamento: coltivazione del fondo, silvicultura, allevamento del bestiame. Ed è questa, altresì, la linea lungo la quale si muove la dottrina commercialistica prevalente, per la quale il favore legislativo per l'impresa agricola si giustifica proprio in virtù del duplice rischio, quello economico e quello legato ai fattori naturali ed ambientali, che è insito nella utilizzazione del suolo a fini produttivi. Orbene, se a questo rilievo di fondo si aggiunge quello correlato all'evoluzione tecnologica la quale consente di attuare lo sfruttamento della terra con mezzi diversi da quelli tradizionali, non può dubitarsi che la coltivazione delle piante e dei fiori messi a dimora nel terreno costituisce una coltivazione agraria, anche se siano allocate in serre coperte o scoperte, calde o fredde; ciò in quanto la serra costituisce soltanto uno strumento utilizzato per la coltivazione, ma non fa venir meno il collegamento con il fattore terra e la conseguente riconduzione dell'attività a quella agricola».

[169] M. LEO, *op. ult. cit.*, p. 518.

[170] Su tali profili Cass., sentenza 26 ottobre 1972, n. 3283. In argomento A. DI FEO, *Il*

Nel caso in cui l'attività connessa con quella propriamente agricola assuma dimensioni tali da diventare principale rispetto all'attività agricola tipica, l'impresa perde, infatti, il richiamato carattere per assumere, nella sua globalità, natura commerciale o industriale.

Un ulteriore ampliamento delle attività ricomprese nello statuto dell'impresa agricola è stato, infine, operato dal Ministero delle finanze, il quale ha ritenuto di poter ricomprendere nel normale esercizio dell'agricoltura, anche l'attività di essiccazione, l'imballaggio e la classificazione per la campionatura del tabacco [171].

In ambito civilistico, importanti problemi sono sorti in merito all'attività di raccolta di frutti spontanei del suolo posta in essere in carenza di atti di coltivazione precedenti.

Invero, se parte della dottrina ritiene che la stessa resti al di fuori dell'ambito agrario, altri Autori ritengono, invece, che ove ricorra un'attività professionale che, mediante adeguata organizzazione, provveda alla custodia del fondo, al mantenimento della situazione necessaria alla produzione spontanea, al raccolto di prodotti ed alla conseguente e commercializzazione, l'impresa abbia carattere agricolo e non commerciale, configurandosi come impresa di coltivazione del fondo [172].

Nel richiamato contesto, specifico rilievo ha assunto, ad esempio, la questione relativa all'inquadramento dell'attività di raccolta di tartufi.

In argomento si può richiamare, anzitutto, l'art. 3 della L. 6 dicembre 1985, n. 752, recante la "*Normativa quadro in materia di raccolta, coltivazione e commercio dei tartufi freschi o conservati destinati al consumo*", secondo cui: «La raccolta dei tartufi è libera nei boschi e nei terreni non coltivati. Hanno diritto di proprietà sui tartufi prodotti nelle tartufaie coltivate o controllate tutti coloro che le conducano; tale diritto di proprietà si estende a tutti i tartufi, di qualunque specie essi siano, purché vengano apposte apposite tabelle delimitanti le tartufaie stesse» [173].

---

novellato art. 2135 c.c. e le dimensioni dell'impresa agricola, in *Il dir. fall. delle soc. comm.*, 2003, VI, p. 948, che richiamandosi alla sentenza 16 gennaio 2003 della Corte d'Appello di Napoli, sottolinea come, anche in sede di riforma, il legislatore abbia, volutamente, trascurato qualsiasi riferimento all'elemento dimensionale dell'impresa.

[171] V. Risoluzione 16 febbraio 1983, n. 9/2335.

[172] C. LAZZARA, *Impresa agricola. Disposizioni generali*, in *Commentario del codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, *sub* artt. 2135-2140, Bologna-Roma, 1980, p. 45.

[173] In argomento giova rammentare l'orientamento espresso dalla Corte Costituzionale, nella sentenza n. 167/2009, sul giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 4 e 18 della legge Regione Umbria n. 8/2004, promosso dal TAR dell'Umbria. Nel decidere sulla questione, il Giudice delle leggi ha, invero, escluso l'esistenza, nella legislazione statale, di un principio fondamentale che vieterebbe al legislatore regionale prevedere limiti territo-

Siffatta disposizione ha, invero, autorizzato la giurisprudenza di merito a sostenere che l'attività in parola dia luogo a reddito agrario e che alla stessa possa applicarsi la disciplina di cui alla L. 5 aprile 1985, n. 126 in tema d'inquadramento giuridico e fiscale della coltivazione dei funghi.

A diverse conclusioni, quest'ultima è, invece, giunta per l'attività del raccoglitore di tartufi nei boschi naturali e nei terreni incolti non sottoposti a tabellazione, coadiuvato dal cane o dal maiale, che, se esercitata in modo "non abituale", sembra dare luogo a reddito da attività commerciale occasionale mentre, se esercitata "abitualmente", a reddito d'impresa [174].

Successivamente, i richiamati profili sono stati oggetto della L. 30 dicembre 2004, n. 311, il cui art. 1, co. 109 dispone che: «La cessione di tartufo non obbliga il cedente raccoglitore dilettante od occasionale non munito di partita IVA ad alcun obbligo contabile. I cessionari sono obbligati a comunicare annualmente alle regioni di appartenenza la quantità del prodotto commercializzato e la provenienza territoriale dello stesso, sulla base delle risultanze contabili. I cessionari sono obbligati a certificare al momento della vendita la provenienza del prodotto, la data di raccolta e quella di commercializzazione».

Da ultimo, la L. n. 122/2016 (Legge Europea 2015-2016), ha modificato la disciplina tributaria dei raccoglitori occasionali di tartufi, disponendo: a) l'introduzione, nel D.P.R. n. 600/1973, del nuovo art. 25-*quater*, secondo cui, in relazione ai compensi corrisposti ai raccoglitori occasionali di tartufi non identificati ai fini IVA si applica una ritenuta a titolo d'imposta con obbligo di rivalsa[175]; e b) limitando la dispensa da qualsiasi obbligo contabile ai soli raccoglitori occasionali.

Rilevanti problemi applicativi, in passato, hanno caratterizzato, anche, l'esercizio della funghicoltura.

Inizialmente, l'attività in parola era stata inserita tra quelle agricole per natura dalla L. 5 aprile 1985, n. 126. Sugli stessi profili è, poi, intervenuto l'art.

---

riali per l'estensione delle tartufaie controllate. Per il Giudice delle leggi, la limitazione introdotta dal legislatore regionale all'estensione territoriale delle tartufaie controllate non risulta, quindi, né irragionevole né contrastante con gli artt. 41 e 42 Cost. in quanto, risponde all'esigenza di evitare una eccessiva compressione del principio fondamentale della libera raccolta nei boschi e nei terreni non coltivati e compie un non censurabile bilanciamento tra i diritti dei proprietari o conduttori dei fondi (che potranno escludere l'accesso agli estranei chiudendo il fondo) e l'utilità sociale correlata alla possibilità di libera raccolta nei boschi e nei terreni non coltivati così come sopra restrittivamente individuati.

[174] Comm. Trib. Urbino, decisione n. 55 del 12-26 novembre 1985.

[175] A tale ritenuta si applica un aliquota fissata dall'art. 11 TUIR pari, per il primo scaglione di reddito, al 23% e commisurata all'ammontare dei corrispettivi pagati ridotto del 22% a titolo di deduzione forfetaria delle spese di produzione del reddito.

3, co. 4 della L. 23 dicembre 1996, n. 662, per escluderla dal novero di quelle di cui all'art. 32, co. 2, lett. a), TUIR.

Anche a seguito della richiamata modifica normativa, la funghicoltura continua, nondimeno, a trovare collocazione tra le attività di cui all'art. 32, co. 2, lett. b), ovvero nella lett. c) del medesimo articolo, venendo tassata come reddito d'impresa nei casi in cui la superficie alla stessa destinata ecceda il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste.

In tali ipotesi, la determinazione del reddito avviene, però, su base forfettaria, fatta salva la possibilità per il contribuente di optare per il regime analitico di determinazione del reddito o, per i soggetti in contabilità semplificata, di avvalersi del disposto di cui all'art. 66 TUIR.

In argomento, si sono, peraltro, succeduti diversi documenti dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui, l'attività diretta alla produzione del micelio di fungo rientra tra le attività agricole disciplinate dall'art. 32, co. 2, lett. b), TUIR; ovvero, se connessa, dalla lett. c) dello stesso comma, ma non, tra quelle c.d. di "coltivazione del terreno" [176].

Ciò in quanto, anche in considerazione delle modalità utilizzate, non sono rinvenibili nella richiamata attività elementi tali da poterla ricondurre «alla sfera materiale del terreno inteso *latu sensu* come l'elemento fisico in cui viene realizzato il processo produttivo» [177].

Dal canto suo, la Commissione Tributaria ha, infine, ritenuto di poter far rientrare nell'ambito delle attività agricole: a) l'estrazione dell'essenza dei fiori di gelsomino direttamente coltivati, essendo la stessa necessaria alla conservazione e all'utilizzazione del prodotto [178]; b) la macerazione di canapa, trattandosi di un'operazione necessaria a rendere commerciabile il richiamato prodotto [179]; c) la lavorazione di uve provenienti da terreni di proprietà [180].

---

[176] Tra cui, anzitutto, la Risoluzione 27 gennaio 2006, n. 20/E.

[177] In ottica analoga, sembra, da ultimo, orientarsi la Risoluzione 5 luglio 2007, n. 158, in cui l'Agenzia, pronunciandosi sull'interpello proposto da un contribuente in merito alla qualificazione come reddito agrario dei proventi derivanti dalla trasformazione e commercializzazione di funghi ottenuti prevalentemente dalla coltivazione in serra, ha affermato che le attività di manipolazione, lavorazione, conservazione e commercializzazione di funghi rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 32, co. 2, lett. c), TUIR, in quanto svolte su beni individuati nel D.M. 19 marzo 2004; mentre, a diverse conclusioni deve giungersi per la "pasta al fungo", la cui lavorazione, richiedendo materie prime diverse, consente di ottenere un prodotto nuovo, altro da quello che l'imprenditore agricolo ha dato in conto lavorazione all'impresa terza, in quanto tale, produttivo di un reddito d'impresa da determinare analiticamente, secondo le regole indicate nell'art. 56 TUIR.

[178] V. Decisione n. 1512 dell'8 febbraio 1958.

[179] V. Decisione n. 52908 del 5 novembre 1955.

[180] V. Decisione n. 4158 del 21 aprile 1972.

Da ultimo, in tema di silvicoltura, sembra ancora opportuno precisare come quest'attività, consistente nella riproduzione del bosco e nella conservazione della sua consistenza, debba rimanere distinta dall'attività di disboscamento o di mera estrazione del legname.

Non presupponendo, in alcun modo, la cura della conservazione della produzione del bosco, la stessa non può, invero, farsi derivare dall'esercizio dell'impresa agricola, assumendo, piuttosto, natura industriale. A conclusioni analoghe può pervenirsi relativamente ai redditi prodotti dalle associazioni di agricoltori/allevatori.

Queste ultime, infatti, essendo votate alla raccolta di mezzi finanziari per i propri associati ed essendo carenti di un qualsiasi collegamento con lo sfruttamento del fattore terra, non possono ritenersi effettivamente coinvolte nell'attività del fondo; di guida da dover essere tassate come attività commerciali e non come attività agricole [181].

4.3. *Le attività di allevamento di animali esercitate con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno*

Si è già detto di come a seguito dell'emanazione del D.Lgs. n. 228/2001 il termine "bestiame" – originariamente contenuto nell'art. 2135 c.c. – sia stato sostituito con quello di "animali", in ossequio alle mutate caratteristiche del settore agricolo, sempre più vocato al profitto e, conseguentemente, a una gestione imprenditoriale capace di prescindere da una visione unitaria dell'attività di coltivazione e di allevamento [182].

---

[181] In quest'ottica, si v., ad esempio, Cass. civ., sez. I, sentenza 24 marzo 2011, n. 6853, secondo cui un'associazione regionale di cerealicoltori poteva essere dichiarata fallita alla stregua di una qualsiasi attività commerciale, in quanto: «nella nozione di impresa agricola, quale si desume dall'art. 2135 c.c. rientra l'esercizio dell'attività diretta alla coltivazione del fondo che sia svolta con la terra o sulla terra e purché l'organizzazione aziendale ruoti intorno al "fattore terra", nonché l'attività connessa a tale coltivazione, la quale si inserisca nel consueto e ben delimitato ciclo dell'economia agricola, ad integrazione della suddetta attività. Ha, invece, carattere commerciale o industriale ed è, quindi, soggetta al fallimento, se esercitata sotto forma d'impresa grande e media, quell'attività che, oltre a essere idonea a soddisfare esigenze connesse alla produzione agricola risponda, nel contempo, ad altri scopi commerciali o industriali e realizzi utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola o comunque prevalenti rispetto ad essa (Cass. 150/66; Cass. 17251/02; Cass. 10527/98) sicché, occorre attribuire rilevanza alla finalità od utilità prevalente di siffatta attività per stabilire se essa debba o meno qualificarsi connessa, complementare o accessoria alla coltivazione della terra».

[182] Cfr. M. LEO, *op. ult. cit.*, p. 519. In argomento si v. V. BUONOCORE, *Il "nuovo" imprenditore agricolo, l'imprenditore ittico e l'eterogenesi dei fini*, in *Giur. comm.*, 2002, I, p.

Per "allevamento di animali" può, pertanto, intendersi il complesso delle attività finalizzate al mantenimento, allo sviluppo ed, eventualmente, alla riproduzione di qualsiasi specie animale; e ciò anche nel caso in cui il relativo esercizio non si protragga per l'intero ciclo biologico dei capi allevanti, ovvero dalla nascita al completo sviluppo fisico degli stessi.

Siffatte affermazioni, pur valide a livello civilistico, necessitano di essere precisate relativamente alla materia chi occupa.

La disciplina tributaria dell'allevamento, di cui all'art. 32, co. 2, lett. b) e all'art. 56, co. 3, TUIR, come rimodellato dal D.Lgs. n. 344/2003, induce, invero, a ricondurre nel novero delle attività agricole solo quegli allevamenti che risultino condotti con mangimi ottenibili, per almeno un quarto, dal terreno su cui vengono praticati [183].

Per qualificare il reddito da questi rinveniente come "agrario" è, inoltre, necessario che le specie allevate siano espressamente contemplate dall'elenco contenuto nel Decreto Ministeriale di cui al co. 3 dell'art. 32 TUIR [184].

Tale previsione – che, come autorevolmente affermato in dottrina, attribuisce un ampio margine di discrezionalità all'Amministrazione all'atto dell'indi-

---

5, il quale rammenta come: «Interpretata letteralmente, anche in ossequio alla lingua italiana e alla tradizione rurale, la parola "bestiame" ha sempre contraddistinto, (…) le sole specie animali legate al fondo per essere adibite alla sua lavorazione o essere alimentate con i prodotti della terra, e anche nei dizionari della lingua italiana questo sostantivo ha sempre significato e significa ancor oggi "l'insieme degli animali domestici che appartengono all'agricoltura e alla pastorizia". Per tale Autore non v'è dubbio che «l'aver adottato la parola "animali" (…) sta ad indicare la chiara volontà del legislatore di troncare (…) ogni polemica dottrinale o giurisprudenziale adottando il termine più lato che potesse ricomprendere ogni specie di bestia senza alcun'altra specificazione. Il che, in pratica, significa che non è più necessario fare distinzioni all'interno delle specie animali: d'ora in poi è classificabile come imprenditore agricolo a titolo principale sia chi alleva ovini e bovini, equini da lavoro e da soma, e anche polli in batteria, conigli e via discorrendo, sia chi alleva altre specie animali, ivi compresi quella esotici e selvatici».

[183] Cfr. M. LEO, *op. cit.*, p. 519. Diversamente, gli allevamenti condotti in connessione con un terreno insufficiente a produrre almeno un quarto del mangime necessario in funzione del numero di capi allevati sono tassati: a) in base all'art. 56, co. 5, TUIR, nel caso in cui operino in veste di ditta individuale, di società semplice o di ente non commerciale; b) *ex* art. 55 TUIR nel caso in cui operino in forma di società di capitali. di società cooperativa, di società in nome collettivo o di società in accomandita semplice. Gli allevamenti condotti senza alcuna connessione con il terreno sono tassati sempre in base alle regole che sovraintendono la determinazione dei redditi d'impresa.

[184] Giova sottolineare come la disciplina tributaria non si sia fatta carico di delimitare partitamente il concetto di allevamento. Manca, invero, di fornire precisazioni in merito alle modalità di esercizio dell'attività, di guisa che possano ricondursi nella stessa anche attività come la macellazione di bestiame di grosso taglio, che può, ad esempio, considerarsi agricola, ove svolta in diretto collegamento strumentale con il terreno destinato all'allevamento del bestiame da macellazione.

viduazione delle specie allevabili – inserisce, surrettiziamente, un metodo di rilevazione tabellare delle specie animali che si concretizza nella creazione di un *numerus clausus* [185].

Spetta, invero, al richiamato Decreto stabilire, per ogni tipologia animale, il numero di capi allevabili rientrante, ai fini del calcolo delle imposte dirette, nella tassazione catastale, anche considerando la potenzialità produttiva dei terreni e le unità foraggiere occorrenti per ciascuna di essi [186].

La parte eccedente concorre, invece, a formare reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore

---

[185] Cfr. F. PICCIAREDDA, *op. cit.*, p. 281. Sugli stessi profili L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 323, secondo cui, la predeterminazione contenuta nel decreto riguarda solo indirettamente la quantificazione dell'imponibile, limitandosi a fornire criteri precisi per l'inquadramento del reddito in una categoria piuttosto che in un'altra, in un'ottica di semplificazione della fattispecie in esame.

[186] È ora in vigore D.M. 18 dicembre 2014 che, per il biennio 2014-2015, si limita a confermare i parametri stabiliti dall'omologo decreto 20 aprile 2006 e dalle relative tabelle, nel cui ambito risultano specificati: a) la divisione dei terreni per fasce di qualità; b) l'individuazione, per ogni singola fascia di qualità, di una tariffa media di reddito agrario e di un numero di unità foraggere producibili per ettaro; e c) il numero di capi allevabili per ettaro; d) il numero di capi allevabili ogni 51.645,69 euro di reddito agrario; e) il numero di capi tassabili, *ex* art. 32 TUIR, ogni 51.645,69 euro di reddito agrario; e f) l'imponibile per ogni capo eccedente. Stante la complessità dei calcoli da effettuare, ai fini della determinazione del numero massimo di animali allevati, la Circolare 1° dicembre 1978, n. 150, parte IV, ha predisposto un sistema semplificato di determinazione forfetaria del reddito, elaborato in base alle tabelle allegate al citato decreto interministeriale. Sulla base delle indicazioni ivi fornite, nelle istruzioni al quadro RD è riportato uno schema di calcolo articolato in due sezioni. La prima va utilizzata per la conversione dei redditi agrari relativi alle sei fasce di qualità in un unico reddito agrario normalizzato alla sesta fascia base; la seconda per convertire il numero di capi allevati, appartenenti a specie animali diverse, in un unico valore normalizzato alla specie. In deroga al criterio del ciclo ultimato, con Nota n. 9/601 del 29 maggio 1979, è stato, peraltro affermato che, limitatamente all'allevamento ittico, il computo possa essere posto in essere «senza distinzione tra ciclo e ciclo, ma con riferimento alla quantità complessiva di Pesce rilevata a fine periodo d'imposta in tutti gli invasi esistenti nei terreni dell'allevatore». Ferma restando l'agrarietà dell'attività svolta, il superamento del numero massimo di capi allevabili comporta la determinazione, per la parte di allevamento eccedente, di un reddito d'impresa da calcolare ai sensi del successivo art. 56, co. 5, TUIR, calmierato a mezzo di una determinazione in misura forfettaria, derivante dall'attribuzione di un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Per espressa previsione normativa, i coefficienti moltiplicatori non si applicano, però, agli allevatori che si avvalgono esclusivamente dell'opera di propri familiari ove, per la natura del rapporto, non sia possibile configurare un'impresa di tipo familiare; ed è, in ogni caso, fatta salva la facoltà del contribuente di optare per la determinazione del reddito secondo le regole ordinarie.

medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi [187].

In altri termini, per le aziende agricole che determinino il reddito imponibile ai sensi dell'art. 32 TUIR, il reddito dell'attività di allevamento svolta in connessione con il terreno è compreso in quello agrario se in base ai menzionati conteggi il fondo su cui la stessa si radica risulta potenzialmente idoneo a produrre almeno un quarto del mangime necessario a nutrire gli animali allevati.

Diversamente, laddove quest'ultimo non sia a ciò sufficiente, il reddito prodotto dai capi eccedenti viene tassato come reddito d'impresa da determinare secondo i criteri forfettari di cui all'art. 56, co. 5, TUIR.

La portata di queste disposizioni e, in modo particolare, l'introduzione del criterio tabellare, sono state oggetto di importanti dubbi esegetici.

In argomento non è, anzitutto, mancato chi evidenziasse i potenziali profili d'illegittimità della disciplina introdotta, lamentando, particolarmente, come l'attribuzione di un potere discrezionale tanto ampio in capo all'Amministrazione finanziaria, in sede di qualificazione normativa dell'agrarietà, potesse porsi in contrasto con la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost [188].

Autorevoli Studiosi hanno, inoltre, ritenuto di dover segnalare come dall'adozione del richiamato criterio possa discendere un sostanziale affievolimento del nesso di cui all'art. 32, co. 2, lett. b) TUIR, posto che la tipizzazione tassativa degli animali allevabili finisce con l'essere ricondotta *a fortiori* nell'elencazione, di guisa che il reddito prodotto da specie non ricomprese nei decreti ministeriali debba essere stimato al di fuori dello schema delineato dall'articolo di cui sopra [189].

---

[187] Da ultimo, nelle ipotesi in cui un'impresa di allevamento svolga anche attività di trasformazione dei relativi prodotti, il reddito eccedente, calcolato forfettariamente, va, peraltro, ritenuto comprensivo dei proventi derivanti dalla vendita dei prodotti trasformati. Cfr. D. HOFFER, *Come calcolare il reddito da allevamento*, in *L'informatore agrario*, 2010, XXVI, p. 65.

[188] In tal senso M. TRIMELONI, *L'impresa nell'agricoltura*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo Testo Unico*, Padova, 1988, p. 177. *Contra* L. TOSI, *op. ult. cit.*, p. 323, nota (527), secondo cui, «a ben vedere, però, tali preoccupazioni potrebbero essere superate puntando sul requisito dei "mangimi ottenibili" di cui alla lett. b), del comma 2, il quale conserva valore di regola generale cui gare riferimento per stabilire la natura dell'attività esercitata e del reddito da essa ritraibilie».

[189] Cfr. F. PIACCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 281, il quale pone, particolarmente, in luce come negli elenchi dei decreti ministeriali siano contemplate, unitamente al bestiame tradizionali, specie quali la selvaggina e gli animali da pelliccia difficilmente riconducibili nel catalogo di attività contemplato dall'art. 2135 c.c. In argomento, si v., anche, E. CASADEI, *La disciplina tributaria dell'attività di allevamento e la nozione di impresa agricola*, in *Impresa zootecnica*, Milano, 1989, p. 55; A. GERMANÒ, *Sulla natura agraria dell'impresa di*

Altrettanti dubbi sono sorti in merito al rapporto intercorrente tra «capi allevati» e «mangime ottenibile». Per la dottrina prevalente, quest'ultima locuzione sembra, invero, doversi intendere non in senso letterale, quanto, piuttosto, nella sua accezione più ampia: quindi, non come obbligo di somministrare, effettivamente, agli animali i mangimi ottenuti dal terreno, ma come attitudine dello stesso a produrli [190].

Ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, per stabilire il numero di capi effettivamente allevati nella propria azienda è, peraltro, necessario che l'imprenditore tenga un registro cronologico di carico e scarico.

In siffatto registro – che per le imprese che determinano il proprio reddito forfettariamente, rappresenta una scrittura contabile esclusiva – devono essere annotati gli incrementi e i decrementi numerici che si verifichino nel corso dell'esercizio.

Per "capi allevati" s'intendono, però, solo quelli che abbiano concluso il proprio ciclo di allevamento nel periodo esaminato.

Tanto comporta che gli animali nati in azienda debbano essere caricati nel ciclo di allevamento solo nel caso in cui abbiano terminato il proprio periodo di allattamento [191], la cui durata è stata fissata dal Ministero delle Finanze in 90 giorni per bovini, bufalini ed equini; 60 giorni per i suini; e 40 giorni per ovini e conigli.

Decorso questo termine, gli stessi capi devono essere caricati nell'apposito ciclo, a decorrere dalla data di nascita [192].

Per gli animali riproduttori il ciclo di allevamento ha, invece, durata annuale; non tenendosi, in ogni caso, conto di quelli che siano diventati tali nel corso del ciclo [193].

---

allevamento di bestiame, in *Giur. agr. it.*, 1967, p. 225. In una diversa ottica giova segnalare come risulti, ad esempio, esclusa dallo statuto fiscale dell'attività agricola, la lombricoltura. tale attività, pur essendo, indubitabilmente, agraria, dal punto di vista civilistico, non lo è ai fini tributari.

[190] F. PIACCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 286. In quest'ottica, anche, M. LEO, *op. ult. cit.*, p. 521, secondo cui, l'espressione "ottenibili", contenuta nell'art. 32 TUIR, induce a ritenere che la verifica dell'idoneità del terreno a produrre almeno un quarto del mangime occorrente per l'allevamento degli animali possa prescindere dalla quantità effettivamente prodotta e dall'eventuale acquisto dei mangimi da terzi. *Contra* Cass., sez. trib., sentenza 14 febbraio 2014, n. 3487, secondo cui l'attività di allevamento non può essere considerata agricola ai fini fiscali se l'allevamento non è effettuato con mangimi "ottenuti" per almeno un quarto di quelli necessari per l'alimentazione del bestiame, dei terreni dell'azienda.

[191] Cfr. Risoluzione n. 9/601 del 29 maggio 1979.

[192] È, peraltro, possibile rilevare la nascita procedendo per gruppi, ad esempio, indicando le nascite avvenute nella prima decade del mese, segnalando, in via prudenziale, come data di inizio del ciclo quella più remota.

[193] È, quindi, possibile contabilizzare gli animali distinguendoli in due cicli: nel primo

Ai fini del richiamato registro, rilevano, anche, gli animali venduti prima della conclusione di un ciclo, ma non, quelli morti durante l'allevamento [194].

Vanno, pertanto, conteggiati i capi presenti alla fine di ogni ciclo chiuso nell'anno solare, includendovi quelli "invenduti", che devono essere caricati nel ciclo successivo, e, conseguentemente, riconsiderati ai fini del conteggio solo nel caso in cui permangono nel ciclo stesso per un periodo superiore alla metà della sua durata; mentre, non va, in ogni caso, considerato l'ultimo ciclo, ove lo stesso non si sia chiuso al 31 dicembre.

Nel medesimo computo va, inoltre, considerata la superficie funzionale e collegabile all'allevamento, ad esempio, in virtù della distanza dallo stesso.

Nessun rilievo assume, invece, il tipo di organizzazione strumentale o professionale posta in essere allo scopo, di guisa che l'attività di allevamento esercitata da imprenditori individuali, società semplici o enti non commerciali, possa sempre essere tassata su base catastale, ove l'azienda disponga del terreno sufficiente a rispettare le condizioni di cui all'art. 32, co. 1, lett. b) [195].

Tra le attività che hanno incontrato maggiori difficoltà ai fini del riconoscimento della natura agricola si può, certamente, segnalare l'allevamento dei cavalli da corsa.

Quest'ultimo presenta, invero, notevoli punti di contatto con l'attività di ingrasso degli animali, soprattutto per quanto attiene al rapporto con il *fundus instructus* [196].

Com'è noto, in base all'art. 2135 c.c., si possono considerare imprenditori

---

si indicano quelli presenti al 1° gennaio, i quali, alla fine dell'anno avranno, in ogni caso, concluso il proprio ciclo di allevamento; nel secondo si caricano gli animali che siano diventati riproduttori nello stesso periodo. Al termine dell'esercizio si considerano fiscalmente rilevanti solo i primi, di guisa che all'inizio di ogni esercizio vadano sommati anche i capi in rimanenza. Secondo la Circolare n. 150 del 1° dicembre 1978, in relazione alle caratteristiche del mercato, gli animali imputabili al ciclo successivo non concorrono a formare il numero dei capi allevati, nel caso in cui permangano nel ciclo stesso per un periodo non superiore alla metà della sua durata.

[194] Gli animali morti prima della fine del ciclo sono fiscalmente irrilevanti. Essi, infatti, pur dovendo essere scaricati, non rilevano ai fini della determinazione del numero complessivo di animali allevati. Per i grossi animali, in genere, vi è, peraltro, l'obbligo della documentazione sanitaria, che fornisce anche una prova fiscale.

[195] Il ruolo assunto da tale registro viene, in particolare, posta in luce dalla Cass. Trib., che nella sentenza n. 22582, depositata il 20 ottobre 2006, afferma che «la mancata ottemperanza all'obbligo della tenuta del registro di carico e scarico determina l'inattendibilità della contabilità aziendale e l'onere per il contribuente di provare i fatti impeditivi o estintivi dell'accertamento effettuato dall'Ufficio». In argomento M. PISANI, *Profili reddituali delle imprese di allevamento*, in *il Fisco*, 2004, I, parte I, p. 28.

[196] Cfr. F. PIACCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 282.

agricoli anche i soggetti che allevino equini di qualsiasi razza, in connessione con l'azienda agricola [197].

Per molto tempo, si è, tuttavia, dibattuto sull'agrarietà delle ipotesi in cui la richiamata attività non si traduca nel tradizionale utilizzo dei cavalli, quanto, piuttosto, nel loro impiego "sportivo".

La questione era già stata analizzata sia dalla dottrina, sia dalla giurisprudenza *ante* riforma, con interpretazioni altalenanti [198].

Un primo orientamento, di tipo restrittivo, distingueva, nel dettato normativo, l'allevamento di bestiame finalizzato all'ottenimento di carne, uova, latte, etc., da quello esercitato per usi non alimentari, sulla base della non subordinazione di quest'ultimo, al fattore "terra", per tassare il primo come attività agricola e il secondo come attività commerciale [199].

In questa prospettiva, si possono, certamente, citare alcune sentenze in cui la Corte di Cassazione afferma che l'adozione del termine bestiame sta ad evidenziare un legame tra l'animale ed il fondo, tale da escludere dal concetto di impresa agricola gli allevamenti che abbiano ad oggetto animali che non abbiano alcun rapporto con l'agricoltura, ossia non tradizionalmente legati al fondo rustico, né dalla loro utilizzazione nella coltivazione della terra, né dall'alimentazione coi prodotti della stessa, quali, ad esempio, gli allevamenti di *rat musqueè*, di cani, di gatti, di tartarughe, di cavie, di cavalli da corsa [200].

Un secondo orientamento, muovendo da una valutazione "biologica", assoggettava, invece, alla disciplina agraria l'allevamento di bestiale di qualsiasi specie, indipendentemente dalla relativa destinazione finale [201].

---

[197] In argomento, si sono, peraltro, soffermati sia il Ministero delle Finanze che, con Circolare 14 agosto 1981, ha precisato la possibilità di considerare capi dell'azienda agricola anche i puledri per cui non sia stata ancora iniziata al preparazione specifica per le corse, gli stalloni e le fattrici che abbiano terminato l'attività agonistica; sia la Commissione Tributaria Centrale che, con decisione 20 giugno 1990, n. 4837, ha stabilito che costituisse reddito agrario l'attività di ingrasso di animali in genere, a condizione di svolgersi su un terreno idoneo a produrre mangimi.

[198] In argomento E. COTTINO, *Trattato di diritto commerciale*, I, *L'imprenditore*, Padova, 2001, p. 477, secondo cui, «non è affatto scontato che l'allevamento di cavalli da corsa sia necessariamente attività agricola, mentre lui sicuramente, in via principale, la bachicoltura o l'allevamento di lumache o di lombrichi».

[199] Cfr. A. VISCONTI, *op. ult. cit.*, p. 6.

[200] In quest'ottica, si v., ad esempio, la sentenza 10 gennaio 1989, n. 18. Gli stessi giudici, con sentenza 10 ottobre 1995, n. 10577, avevano, inoltre, ribadito che: «non è possibile individuare un'impresa agricola di allevamento di bestiame se questa non è collegata alla produzione agraria del terreno e se, quindi, il "bene terra" non rientra in combinazione con la forza lavoro quale fattore dell'attività zootecnica».

[201] Cass., sentenza 24 settembre 1990, n. 9687, che, partendo dall'assunto che gli equi-

Tale contrasto è poi stato risolto dalle Sezioni Unite, secondo cui, nell'allevamento del cavallo da corsa, la presenza del bene-terra non è funzionalmente collegata all'attività condotta [202].

Per il Supremo Consesso, il cavallo da corsa è, invero, un prodotto finito; ed è tale perché il relativo allevamento è finalizzato ad un'attività agonistica, che nulla ha di agricolo, presentando, viceversa, evidenti scopi industriali o commerciali, anche in riferimento al servizio di riproduzione [203].

In vigenza del nuovo art. 2135 c.c., rilevanti dubbi sono sorti, anche, in merito al regime tributario applicabile ai cosiddetti "premi al traguardo" erogati agli allevatori dei cavalli classificatisi tra i primi tre nelle corse ippiche.

In sede di verifica, la Guardia di Finanza ha, più volte, criticato il relativo regime, eccependo la necessità di dichiarare questi redditi ed assoggettarli alle relative imposte secondo il regime di tassazione ordinaria.

Siffatto orientamento è stato, però, contestato dagli addetti al settore preoccupati, soprattutto, dei maggiori oneri amministrativi ed economici che esso avrebbe potuto comportare.

Invero, il Regolamento delle corse, all'art. 98, stabilisce che la percentuale dei premi delle singole corse riconosciuta agli allevatori italiani di cavalli nati in Italia, o considerati come tali, abbia carattere di provvidenza; mentre, l'art. 5 del D.L. n. 417/1991 dispone che l'Unione nazionale incremento razze equine (UNIRE) e la Federazione italiana sport equestri (FISE) debbano operare, all'atto del pagamento dei premi corrisposti ai partecipanti a manifestazioni sportive ippiche, una ritenuta del 4% ai fini dell'IRPEF o dell'IRES.

Tale ritenuta è, quindi, effettuata a titolo di acconto nei confronti dei sog-

---

ni rientrano nella nozione di bestiame accolta dal disposto codicistico, afferma l'illiceità di distinzioni fondate sulla destinazione futura dei cavalli. *Contra*, Pretura Gallarate, 10 marzo 1976, secondo cui l'allevamento di cavalli da corsa rientra nella previsione di cui all'art. 2135 c.c. in quanto corrisponde «allo svolgimento di un ciclo biologico … con esclusione di qualsiasi controllo forzoso degli elementi naturali mediante artifizi chimici o fisici».

[202] In quest'ottica, si v., ad esempio, la sentenza 25 novembre 1993, n. 11648. Secondo la Corte il fondo viene, invero, utilizzato come nera "area di sosta" nella quale l'animale viene collocato esclusivamente per la cura, lo sviluppo e la custodia. Tali attività vengono, nondimeno, attuate con tecniche e procedimenti assolutamente estranei all'agricoltura e che prescindono dalla produttività del fondo impiegato.

[203] Per una più attenta disamina delle posizioni dottrinali e giurisprudenziali alternatesi in argomento si v. I. CIMATTI, *Ancora sulla gravità di un allevamento di cavalli da corsa*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 1998, p. 398; D. BELLANTUONO, *L'agrarietà dell'allevamento di cavalli da corsa al vaglio delle sezioni unite*, in *Foro it.*, 1994, I, c. 743; G. PASSAMONTI, *Il regime tributario degli allevamenti di cavalli*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 1227; M. VANNUCCI, *Una decisione non soddisfacente in tema di qualificazione dell'attività di allevamento di cavalli da corsa*, in *Giur. agr. it.*, 1982, p. 95.

getti che esercitano attività commerciali di cui all'art. 55 TUIR; e a titolo di imposta nei confronti di tutti gli altri soggetti.

Anche questi dubbi applicativi sono stati, tuttavia, dissipati dall'Agenzia delle Entrate.

Nel delineare le relazioni esistenti tra il mondo equestre e la normativa fiscale vigente, quest'ultima ha, anzitutto, chiarito come, in linea di massima, i premi e le provvidenze finalizzate all'incremento e alla selezione della produzione ippica corrisposte agli allevatori dei cavalli di razza possano suddividersi in due categorie: a) provvidenze erogate a favore degli allevatori quale incentivo alla loro attività di allevamento, con importo variabile in percentuale sull'ammontare dei premi vinti dai cavalli allevati nelle singole corse; e b) "premi al traguardo" spettanti agli allevatori-proprietari di cavalli in quanto esercenti attività agonistica.

Tenuto conto delle caratteristiche dei due tipi di trattamenti premiali individuati, l'Agenzia ha, quindi, affermato la necessità di assoggettarli a un differente trattamento tributario [204].

Invero, le provvidenze sono disciplinate dall'art. 5 del D.L. n. 417/1991, il cui co. 1 prevede l'applicazione di una ritenuta a titolo di acconto o a titolo d'imposta, a seconda che il percipiente eserciti o meno un'attività commerciale [205].

Per i premi al traguardo vale, invece, ancora, l'indirizzo, secondo cui, i premi spettanti agli allevatori – proprietari di cavalli da corsa, in quanto esercenti attività agonistica, sono da considerarsi estranei alla fase allevatoria (e, quindi, alla normale attività agraria), costituendo, in ogni caso, reddito autonomamente tassabile rispetto a quello fondiario [206].

Una nota particolare va riservata, anche, all'allevamento dei cani. Tale attività è regolata dalla L. 23 agosto 1993, n. 349, la quale, dopo aver precisato, all'art. 1, che «per attività cinotecnica si intende l'attività volta all'allevamento, alla selezione e all'addestramento delle razze canine», all'articolo suc-

---

[204] Per chiarire la propria posizione sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato un documento intitolato *La disciplina fiscale dell'allevamento di cavalli*, curato dal Dr. Gianluigi Giuliano Dirigente dell'Ufficio Governo dell'Accertamento della Direzione Regionale della Sardegna, e presentato in occasione della prima edizione della manifestazione EQUIMEDITERRANEA – Settimana Equestre Internazionale che si è svolta Cagliari, presso la Fiera Internazionale della Sardegna, dal 26 settembre al 2 ottobre 2005 (consultabile *on line* sul relativo sito istituzionale).

[205] In altri termini, nell'ipotesi in cui l'attività di allevamento si qualifichi come agricola, le provvidenze sono assoggettate alla ritenuta a titolo d'imposta. Diversamente, qualora l'attività di allevamento si configuri come commerciale, le medesime provvidenze saranno assoggettate ad una ritenuta a titolo di acconto.

[206] V. Risoluzione 13 aprile 1981, n. 317.

cessivo chiarisce, anche, come quest'ultima possa considerarsi, a tutti gli effetti, agricola ove i redditi che ne derivano risultino «prevalenti rispetto a quelli di altre attività economiche non agricole svolte dallo stesso soggetto»[207].

La stessa legge, nell'accordare la qualifica di imprenditori agricoli ai soggetti che la esercitino in forma individuale o associata, dispone, inoltre, che: «Non sono comunque imprenditori agricoli gli allevatori che producono nell'arco di un anno un numero di cani inferiore a quello determinato, per tipi o per razze, con Decreto del Ministro dell'agricoltura e delle foreste da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge».

Il Decreto in questione è stato emanato il 28 gennaio 1994 e consta di un unico articolo, secondo cui: «Non sono imprenditori agricoli gli allevatori che tengono in allevamento un numero inferiore a 5 fattrici e che annualmente producono un numero di cuccioli inferiore alle trenta unità»[208].

Per questa via, l'attività cinotecnica può, ora, considerarsi agricola solo laddove i redditi prodotti nel suo esercizio prevalgano su quelli scaturenti dalle altre attività eventualmente condotte dall'imprenditore; e a condizione che quest'ultimo risulti proprietario di almeno cinque fattrici che producano almeno trenta cuccioli l'anno[209].

Più recentemente, tali profili sono stati oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha precisato come, per effetto dell'inserimento di questa categoria di animali nel D.M. 20 aprile 2006, a decorrere dal periodo d'imposta 2005, il reddito derivante dall'allevamento dei cani, in presenza di impresa che possegga terreno sufficiente a riprodurre almeno un quarto del mangime necessario, debba includersi nel reddito agrario[210].

---

[207] In precedenza questa attività era tassata alla stregua di un'impresa commerciale e, dunque, in base alla differenza tra costi e ricavi di competenza. Per effetto della legge n. 349/1993, invece, per le imposte dirette, l'allevamento cinofilo è parificato alle attività agricole di allevamento. Per questa via, è, pertanto, sufficiente dichiarare il reddito agrario dei terreni posseduti, a condizione che questi siano potenzialmente sufficienti a produrre almeno un quarto del mangime necessario.

[208] Il soggetto che svolga attività di allevamento amatoriale, in modo occasionale, non consegue, quindi, un reddito d'impresa ma un reddito diverso tassato *ex* art. 67, co. 1, lett. i), TUIR.

[209] Per ogni cane allevato in eccedenza rispetto a detto numero, deve imputarsi all'allevatore un reddito pari a 7.02 euro, il cui importo deve essere moltiplicato per il coefficiente 2, ad eccezione delle ipotesi in cui l'impresa esercente sia una ditta individuale, esercitata in assenza di manodopera dipendente e senza che sia stata enunciata l'impresa familiare. La Tabella Ministeriale non distingue, peraltro, tra cani da riproduzioni e cani da allevamento, di guisa che tali parametri debbano ritenersi applicabili ad entrambe le menzionate categorie.

[210] V. Circolare 13 giugno 2006, n. 19.

La stessa prassi ha, anche, rammentato come nel computo dei cani allevati debbano conteggiarsi anche i cuccioli, a far data dal momento della loro nascita, diversamente da quanto previsto in merito alle altre specie animali [211].

Ancora, specifica menzione meritano le attività di pollicoltura [212] e di apicoltura.

Relativamente la prima occorre rilevare come, per giurisprudenza costante, tale attività rientri tra le attività agricole solo ove presenti carattere accessorio rispetto ad altre attività "principali", ovvero quando, pur avendo carattere preminente nell'economia aziendale, sia esercitata in collegamento con l'attività agricola, mentre, configura attività industriale nel caso in cui, per dimensioni, ubicazione e modalità, non presenti alcun collegamento funzionale con il fondo [213].

In merito alla seconda, giova, invece, segnalare come, in base al disposto di cui all'art. 2, co. 1 della L. 23 dicembre 2004, n. 313, «la conduzione zootecnica delle api, denominata "apicoltura"» sia «considerata a tutti gli effetti attività imprenditoriale agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c. anche se non correlata necessariamente alla gestione del terreno» [214].

Tale disposto normativo autorizza, invero, ad affermare che i proventi conseguiti dall'apicoltore, dall'imprenditore apistico e dall'apicoltore professionista, nell'esercizio della richiamata attività, pur slegati dalla disponibilità e dal-

---

[211] Giova, peraltro, segnalare come non esista, invece, alcuna previsione normativa riferibile all'allevamento di felini che consenta la forfettizzazione dei redditi prodotti dagli stessi.

[212] In argomento, per tutti, G. LULY, *L'attività di pollicoltura non rientra nelle attività agricole se esercitata industrialmente*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, VI, p. 1053.

[213] In argomento giova rammentare come, in vigenza della precedente formulazione dell'art. 2135 c.c., la giurisprudenza, oltre ad escludere dallo statuto dell'impresa agricola attività quali l'allevamento di animali da cortile, la coniglicoltura, la bachicoltura, l'apicoltura, lapollicoltura (Cass., sentenza 9 ottobre 1971, n. 3152), avesse ritenuto, in mancanza di una connessione con il fondo, che il complesso delle attività dirette all'alimentazione, alla cura, alla riproduzione ed allo sviluppo del bestiame realizzando l'incremento qualitativo e quantitativo del patrimonio zootecnico, fosse al di fuori dell'area operativa dell'art. 2135 c.c. (Cass. 7 febbraio 1981, n. 774). In questi termini S. CAPOLUPO, *Imprenditore agricolo: aspetti fiscali della riformulazione dell'art. 2135 del codice civile*, in *il Fisco*, 2002, XXXVI, parte I, p. 5684.

[214] La stessa legge, all'art. 3 individua tre tipologie di agricoltori: a) l'apicoltore, ovvero colui che detenga e conduca alveari; b) l'imprenditore apistico, identificato in chi detenga e conduca alveari *ex* art. 2135 c.c., ovvero eserciti "professionalmente" attività di produzione e scambio di alveari; e c) l'apicoltore professionista, ossia colui che eserciti l'apicoltura a titolo principale, riconducendo tale fattispecie all'Imprenditore Agricolo Professionale.

la conduzione del terreno, possano essere determinati e, conseguentemente, tassati rivalutando le tariffe d'estimo del terreno del 70% [215].

4.4. *Le attività agricole per connessione*

Le più importanti innovazioni apportate al profilo dell'imprenditore agricolo a seguito dell'emanazione del D.Lgs. n. 228/2001 attengono, con ogni probabilità, alla mutata definizione delle attività agricole "per connessione" [216].

Invero, il nuovo testo dell'art. 2135 c.c., nel riproporre l'originaria distinzione tra attività agricole *ex se* e attività agricole connesse, al terzo comma precisa, anche, come il carattere della connessione vada, comunque, rintracciato – ricorrendone i presupposti indicati – sia in attività che si collochino "a valle" del ciclo produttivo "primario", sia in attività nel cui esercizio l'imprenditore operi come fornitore di beni o servizi.

Ciò a condizione che si tratti di attività svolte dal medesimo soggetto e aventi ad oggetto – nella prima ipotesi – almeno "in prevalenza" i prodotti ottenuti dall'attività primaria, o svolte – nella seconda ipotesi-, mediante la "prevalente" utilizzazione delle attrezzature o delle risorse "normalmente" impiegate nell'attività agricola primaria [217].

---

[215] In argomento, per tutti, L. COSTATO, *op. ult. cit.*, p. 119, secondo cui la L. n. 313/2004 è stata concepita senza tener conto della nuova formulazione dell'art. 2135 c.c., la quale già ricomprendeva l'imprenditore esercente la «conduzione zootecnica delle api».

[216] In argomento si v. C. DE STEFANIS, *Le attività agricole connesse rientrano nel reddito agrario*, in *Coop. e Cons.*, 2008, I, p. 37, che evidenzia come la precedente versione dell'art. 2135 c.c. esprimesse una presunzione di connessione delle attività correlate con l'attività principale, limitando detta connessione all'alienazione ed alla trasformazione dei prodotti agricoli. Diversamente, «la nuova formulazione della norma consente all'imprenditore agricolo una migliore e più agevole utilizzazione delle risorse e spiega in concreto una favorevole incidenza nell'effettiva redditività delle stesse».

[217] Così R. ALESSI, *op. ult. cit.*, p. 121. In argomento si v., anche, M. SIRONI, *Riflessioni civilistiche in materia di attività agricole connesse*, in *Agr.*, 2005, IV, p. 227, che evidenzia, particolarmente, come l'analisi del requisito della connessione di un'attività debba essere effettuata caso per caso. Invero, mancando i requisiti soggettivi richiesti dal codice civile, la disciplina che regola tale attività deve essere ricercata nelle disposizioni proprie dell'imprenditore commerciale. In giurisprudenza, si v. Cass., sentenza 21 gennaio, 2013, n. 1344. Tale pronuncia si sofferma proprio sulle attività connesse e sul rapporto intercorrente con l'attività principale, facendo riferimento al testo dell'art. 2135 c.c. nella sua formulazione anteriore alla novella di cui al D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228. Nel confermare la sentenza della Corte d'Appello, i Giudici di legittimità si richiamano, espressamente, all'orientamento delle Sezioni Unite volto a ricomprendere tra le attività agricole quelle lavorazioni connesse, complementari ed accessorie dirette alla trasformazione ed

Le modifiche introdotte in ambito civilistico sono state, in buona parte, recepite dal legislatore tributario, il quale, nell'emanare la L. 24 dicembre 2003, n. 350, ha cercato di coordinare e armonizzare la disciplina fiscale previgente con il novellato disposto codicistico, da un lato, raccogliendone appieno le sollecitazioni; e, dall'altro, proponendo una regolamentazione tributaria "completa" delle attività agrarie, anche mediante la previsione di regimi fiscali "naturali" volti a semplificare gli adempimenti posti a carico dei contribuenti[218].

Tale intervento normativo ha, infatti, sostituito la lett. c), dell'art. 32, co. 2, TUIR, per ricomprendere nella disciplina sui redditi agrari, anche, «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 e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali».

Per questa via, quindi, non solo, si è superato il riferimento alle attività agricole «rientranti nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa», contenuto nella versione abrogata dell'articolo in parola; ma si è, anche, reso possibile includere tra i beni e le attività "agrarie" fattispecie in cui la realizzazione di una o più fasi del processo produttivo facente capo all'imprenditore agricolo risultino esternalizzate[219].

In argomento vale, anzitutto, sottolineare la possibilità, quanto meno teo-

---

all'alienazione dei prodotti agricoli nelle quali sia riscontrabile uno stretto collegamento tra l'attività principale e quella di trasformazione dei prodotti, escludendo, invece, l'esistenza di tale vincolo laddove l'attività dell'imprenditore, oltre a perseguire finalità inerenti la produzione agricola, risponda a scopi commerciali o industriali, realizzando utilità assolutamente indipendenti dall'impresa agricola o comunque su di essa prevalenti. Cfr. L. VECCHIONE, *L'impresa agricola tra attività strumentali, commerciali e strumenti di composizione della crisi*, in *Dir. fall. e soc. comm.*, 2014, I, p. 2001.

[218] Cfr. M. LEO, *op. ult. cit.*, p. 524.

[219] Lo stesso riferimento alla possibilità concessa all'imprenditore agricolo di svolgere le menzionate attività al di fuori del proprio fondo deve, peraltro, essere valutato sia dal punto di vista logistico, per cui l'imprenditore può avvalersi di strutture e macchinari ubicati al di fuori della propria azienda, sia rispetto alla dinamica imprenditoriale che potrebbe portare lo stesso soggetto a ritenere conveniente affidare a terzi di una o più fasi del processo produttivo. Sull'influenza reciproca tra disciplina civilistica e fiscale nella legislazione tributaria previgente si v. P. MASI, *Attività agricole e attività connesse*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, spec. pp. 579-580. In giurisprudenza Cass., sentenze 22 ottobre 1986, n. 6210, in *Giur. agr.it.*, 1987, II, p. 442; 17 dicembre 1982, n. 6992, in *Rep. Giust. civ.*, 1982.

rica, di includere nel novero delle attività connesse fattispecie che, se oggettivamente considerate, rientrerebbero nel commercio e non nell'agricoltura [220].

Dette fattispecie ottengono la qualificazione agricola al ricorrere di due condizioni: la prima, di carattere soggettivo, è legata al fatto di essere esercitate dal soggetto impegnato nelle attività agricole principali; la seconda, di carattere oggettivo, è data dalla coerenza interna dell'attività potenzialmente connessa rispetto all'attività agricola principale [221].

Sul necessario concorso di siffatte condizioni si è, recentemente, soffermata la giurisprudenza di legittimità, secondo cui, il fatto che la normativa tributaria – diversamente da quella civilistica – abbia mancato di riferirsi, espressamente, all'indispensabilità della connessione in senso oggettivo e soggettivo, induce a ritenere che non debba, necessariamente, esservi identità soggettiva tra chi svolga l'attività agricola principale e quella connessa, occorrendo, piuttosto, valutare, caso per caso, la rilevanza in misura quantitativa e qualitativa degli apporti forniti, di guisa da escludere questo vincolo di strumentalità o complementarità funzionale, nel caso in cui l'attività dell'imprenditore, oltre a perseguire finalità inerenti la produzione agricola, risponda, essenzialmente, ad altri scopi, commerciali o industriali, e realizzi, quindi, utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola o, comunque, prevalenti rispetto a quest'ultima [222].

---

[220] Tanto si evince dalla relazione di accompagnamento al D.M. 19 marzo 2004, in cui si afferma che dette attività «(...) prese di per sé singolarmente non possono mai produrre reddito agrario ai sensi dell'articolo 32, comma 2, lettera c) del TUIR, bensì reddito di impresa ai sensi dell'articolo 55 del TUIR (...)». Tale affermazione viene, successivamente, ripresa dall'Agenzia delle Entrate che ne fa esplicita menzione nella Circolare 15 novembre 2004, n. 44/E.

[221] In termini analoghi Cons. Stato, sentenza 14 maggio 2001, n. 2669, secondo cui, l'attività connessa dell'imprenditore agricolo deve restare collegata a quella esercitata in via principale mediante un vincolo di strumentalità o complementarietà funzionale, in assenza del quale la stessa, anziché rientrare nell'esercizio normale dell'agricoltura, assume il carattere prevalente o esclusivo dell'attività commerciale o industriale.

[222] Cfr. Cass., sez. un., sentenza 15 aprile 2009, n. 1578. In termini simili Cass., sentenza 3 luglio 2009, n. 15708. Nel decidere sul caso di una società semplice costituita da tre imprese agricole (individuali) che procedeva alla trasformazione e vendita dei prodotti ottenuti dai terreni posseduti e coltivati dai tre soci, titolari delle stesse imprese individuali, i giudici della Suprema Corte hanno affermato che la legge «non» richiede esplicitamente la connessione di tipo "soggettivo" o "oggettivo", ma che occorre valutare caso per caso la natura agricola o meno dell'attività effettivamente esercitata, sia in termini quantitativi e qualitativi degli apporti effettuati dai soci. In quest'ottica gli stessi hanno, dunque, concluso che non debba esservi «necessariamente identità soggettiva fra chi svolge attività agricola principale e quella connessa», risultando, piuttosto, opportuno valutare «caso per caso, la rilevanza in misura quantitativa e qualitativa degli apporti». In argomento F.G. POGGIANI, *Attività connesse riconosciute anche a soggetti diversi dal produttore agricolo*, in *Agr.*, 2009, VI, p. 21.

Nel primo capitolo si è già accennato a come le attività agricole "per connessione" vengano, normalmente, distinte in attività "tipiche" e "atipiche", in funzione della loro inclusione o meno nell'elenco contenuto nell'articolo di cui sopra.

Sul punto resta, ancora, da segnalare come la concreta possibilità di considerare – e, quindi, tassare – quali attività agricole per connessione, attività diverse da quelle espressamente menzionate in ambito normativo risulti, concretamente, subordinata al rispetto del requisito della prevalenza.

La metodologia da utilizzare ai fini della relativa misurazione è stata oggetto di chiarimenti, anzitutto, da parte dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui: «per verificare tale condizione» è «necessario procedere ad un confronto in termini quantitativi fra i prodotti ottenuti dall'attività agricola principale ed i prodotti acquistati da terzi, confronto che potrà effettuarsi solo se riguarda beni appartenenti allo stesso comparto agronomico e della stessa specie»[223].

Lo stesso Organo ha, inoltre, ritenuto di poter estendere il richiamato criterio quantitativo: a) «ai redditi prodotti da attività connesse di manipolazione e trasformazione realizzate utilizzando prodotti acquistati da terzi al fine di ottenere un mero aumento quantitativo della propria produzione e un più efficiente sfruttamento della struttura produttiva»; e b) ai «redditi prodotti nell'esercizio di attività connesse che comportino l'utilizzo di prodotti acquistati da terzi per un miglioramento della gamma dei beni complessivamente offerti dall'impresa agricola, sempreché i beni acquistati siano riconducibili al comparto produttivo in cui opera l'imprenditore agricolo»[224].

In quest'ultima ipotesi, non potendosi confrontare quantità relative a beni di specie diversa, la condizione della prevalenza deve, però, essere verificata confrontando il "valore normale" dei prodotti agricoli ottenuti dalla coltivazione del fondo, del bosco, o dell'allevamento di animali e il costo dei prodotti acquistati da terzi.

---

[223] Cfr. Circolare 14 maggio 2002, n. 44/E, in cui l'Agenzia ha, peraltro, rammentato come il richiamato criterio comparativo fosse già stato «adottato in materia di imposte sui redditi con la Risoluzione ministeriale n. 9/1330 del 16 febbraio 1981».

[224] Cfr. Circolare 15 novembre 2004, n. 44/E. In proposito, l'Agenzia delle Entrate ha, tuttavia, chiarito che «qualora i beni ottenuti dalla trasformazione dei prodotti agricoli acquistati da terzi non rientrino nella tipologia di appartenenza dei beni ottenuti dalla trasformazione dei prodotti propri, viene a mancare il presupposto di accessorietà e strumentalità rispetto all'attività agricola principale, con la conseguenza che i relativi redditi non rientrano nel campo di applicazione degli articoli 32 e 56 *bis* del TUIR». Per la stessa non è, ad esempio, ammissibile "invocare l'applicazione di citati articoli anche in relazione all'attività conserviera di pomodori svolta con prodotti acquistati da terzi, da parte di un imprenditore dedito alla produzione di formaggio con latte ottenuto dei propri allevamenti».

Al ricorrere della richiamata condizione, occorre, infine, distinguere il caso in cui l'attività connessa abbia ad oggetto beni rientranti tra quelli elencati nel Decreto ministeriale, da quello in cui la stessa riguardi beni diversi.

Invero, nel primo, opera la c.d. franchigia, di guisa che possano qualificarsi come redditi agrari solo i proventi dell'attività di trasformazione dei prodotti agricoli, nei limiti del doppio delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore agricolo; mentre, nel secondo, i redditi ottenuti dalla trasformazione delle quantità eccedenti devono essere determinati analiticamente *ex* art. 56 TUIR[225].

Laddove l'attività di trasformazione o manipolazione riguardi beni che non rientrino nel richiamato Decreto ministeriale, non essendo soddisfatto il requisito della prevalenza, esplicitamente richiesto dall'art. 56-*bis* del TUIR, il reddito prodotto costituisce, invece, reddito d'impresa.

Relativamente all'elenco contenuto nella Tabella in cui vengono, concretamente, individuate le attività "connesse" vale, ancora, segnalare lo stesso risulti, non solo, tassativo, ma anche, sostanzialmente, innovativo.

Per questa via, si fanno, invero, rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 32 TUIR, attività come: a) la produzione delle carni e dei prodotti della loro macellazione, in cui risulta compresa, anche, la produzione di carne surgelata e congelata, di frattaglie, lana, piume, etc.; b) la produzione di salsicce, salumi e carne essiccata, salata o affumicata; c) la lavorazione e la conservazione delle patate; d) la produzione di succhi di frutta ed ortaggi, in cui è rientra, anche, la produzione di confetture, marmellate, le conserve di pomodori e la tostatura di frutta a guscio; e) la produzione di olio di oliva e di semi oleosi; f) il trattamento igienico di latte e la produzione dei suoi derivati; la lavorazione delle granaglie; g) la produzione di granaglie; h) la produzione di farina e sfarinati di legumi, da granella secchi, di radici o tuberi o di frutta in guscio commestibile; i) la produzione di pane, in cui a seguito dell'emanazione del D.M. 5 agosto 2010, può includersi anche la produzione di prodotti di panetteria freschi con annesso negozio per la vendita anche al dettaglio; l) la produzione di vini e liquori; m) la produzione di grappa; n) la produzione di aceto; o) la produzione di sidro e bevande fermentate; p) la disidratazione dell'erba

[225] In argomento M. LEO, *op. ult. cit.*, p. 523, secondo cui, opportunamente, la Circolare chiarisce, anche, come, pur trattandosi di prodotti non omogenei, sia comunque necessario che gli stessi siano riconducibili al medesimo comparto produttivo in cui opera l'imprenditore agricolo. Invero, el caso in cui i beni ottenuti dalla trasformazione o manipolazione di prodotti agricoli acquistati da terzi appartengano ad un settore merceologico diverso da quello in cui si collocano quelli ottenuti dalla trasformazione o manipolazione dei prodotti propri, si avrà, invero, un'esclusione dei relativi redditi dai regimi dei redditi agrari e dei redditi di impresa forfetizzati, mancando il presupposto di accessorietà e strumentalità rispetto all'attività agricola principale.

medica; q) la produzione di malto e birra[226]; r) la lavorazione, la raffinazione e il confezionamento del miele; s) la conservazione di pesce, crostacei e molluschi, interi, mediante congelamento, surgelamento, essiccazione, affumicatura, salatura, immersione in salamoia e produzione di filetti di pesce; t) la manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi, nonché, di quelli derivanti dalle attività di cui ai sopraelencati gruppi o classi[227].

Sul contenuto da riferire ai concetti di "trasformazione" e di "manipolazione" giova, da ultimo, richiamare le non più recenti – ma certamente appropriate – definizioni rese dal D.M. 1° giugno 1955, n. 351690, secondo cui: si ha trasformazione quando un prodotto originario, per effetto della lavorazione, venga a perdere i caratteri merceologici che lo distinguono; mentre, si ha manipolazione, nel caso in cui il prodotto, nonostante le manipolazioni subite, conservi le sue qualità merceologiche originarie[228].

L'orientamento in discorso risulta, infatti, avallato dalla più recente giurisprudenza di legittimità, secondo cui, ai fini tributari, l'attività svolta da un'impresa, per essere considerata agraria per connessione, deve riguardare, almeno prevalentemente, i prodotti propri dell'impresa agricola e non assumere dimensioni tecnico-organizzative tali da assurgere ad attività del tutto autonoma[229].

Per la Corte di Cassazione, l'attività di commercializzazione dei prodotti acquistati da terzi non può, in specie, considerarsi agraria per connessione

---

[226] Il D.M. n. 212/2010 ha stabilito che la birra debba essere considerata non come bevanda, bensì come "prodotto agricolo" in quanto la relativa produzione è considerata a tutti gli effetti attività connessa a quella agricola. Tale disposizione ha riverberato i propri effetti anche sul mercato di questo prodotto; invero, il richiamato Decreto stabiliva che i birrifici che producessero in proprio almeno il 51% dell'orzo impiegato nella produzione di birra potessero: a) accedere a bandi comunitari per il finanziamento di progetti agricoli; e b) adottare un regime fiscale agricolo, con tutte le agevolazioni del caso.

[227] Rispetto a quest'ultimo tipo di attività, nella relazione di accompagnamento al decreto ministeriale è, peraltro, chiarito come si tratti di attività di manipolazione delle seguenti classi di prodotti: – 01.11: coltivazione di cereali (compreso il riso), semi, barbabietola da zucchero, tabacco; – 01.12: coltivazione di ortaggi, fiori e piante ornamentali, ortocolture, prodotti di vivai; – 01.13: colture viticole, olivicole, agrumicole, frutticole diverse.

[228] Può, quindi, considerarsi manipolato il prodotto sottoposto a raccolta, pulitura, cernita, ecc., mentre si ritiene non sussistere tale condizione in presenza del solo confezionamento.

[229] In argomento, si può richiamare ad esempio, la sentenza 5 maggio 2009, n. 155540, secondo cui: «L'attività di commercializzazione – in particolare – per essere considerata agraria per connessione, deve riguardare, prevalentemente, i prodotti propri dell'impresa agricola e non assumere dimensioni organizzative tali da assurgere ad attività del tutto autonoma».

laddove su tali prodotti l'imprenditore non compia alcun intervento idoneo ad inserirli nel proprio ciclo produttivo, limitandosi ad esercitare un'attività tipicamente ed esclusivamente commerciale [230].

In questa prospettiva, un ruolo determinante risulta, pertanto, giocato dal requisito della prevalenza, che presuppone un confronto quantitativo tra prodotti attinenti l'attività agricola principale e prodotti eventualmente acquistati da terzi, fermo restando l'impossibilità di considerare agraria per connessione l'attività di commercializzazione di prodotti agricoli posta in essere dall'imprenditore in assenza di alcun intervento (di manipolazione o trasformazione) che valga ad inserie tali prodotti nel relativo ciclo intermediario per la collocazione sul mercato [231].

4.4.1. *L'inclusione delle attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti e di prodotti chimici derivanti prevalentemente da prodotti del fondo tra le attività agricole per connessione di cui all'art. 32, co. 2, lett. c), TUIR*

L'agricoltura viene, da tempo, considerata un "settore chiave" della politica energetica europea.

La produzione di colture energetiche e l'utilizzo dei residui agricoli e forestali come "fonte affidabile" di materie prime può, invero, fornire – al pari della realizzazione in aree agricole di impianti alimentati a biomassa – un importante contributo ai fini del perseguimento degli obiettivi di riduzione delle

---

[230] In questa prospettiva si può citare, ad esempio, la sentenza 22 dicembre 2008, n. 6611, secondo cui «ai fini tributari, l'attività svolta da un'impresa, per essere considerata agraria per connessione, ai sensi dell'art. 29, co. 2, lett. c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (…) deve riguardare, almeno prevalentemente, i prodotti propri dell'impresa agricola e non assumere dimensioni tecnico-organizzative tali da assurgere ad attività del tutto autonoma. In nessun caso, comunque, l'attività di commercializzazione dei prodotti acquistati da terzi può considerarsi agraria per connessione, se su tali prodotti l'imprenditore, prima di operarne la rivendita, non esegua alcun intervento (ad esempio, di manipolazione o trasformazione) idoneo ad inserire in qualche modo i prodotti stessi nel proprio ciclo intermediario per la collocazione sul mercato di prodotti di altri imprenditori, esercitando un'attività tipicamente ed esclusivamente commerciale, indipendentemente dalla qualità dei prodotti di terzi venduti». In termini simili, già, Cass., sentenza 14 settembre 2004, n. 18488.

[231] In senso conforme Comm. Trib. Reg. Lecce, sez. XXIII, sentenza 9 maggio 2013, n. 118, secondo cui: «la trasformazione in vino dell'uva prodotta dai propri terreni, nonché l'imbottigliamento e la commercializzazione del vino, laddove (…) la percentuale di vino acquistata è bassa, costituisce attività connessa, complementare ed accessoria finalizzata all'integrazione od al completamento dell'utilità economica derivante dall'attività agricola principale secondo il naturale svolgimento del ciclo produttivo», in quanto tale tassabile secondo le regole che sovraintendono la determinazione del reddito agrario.

emissioni di gas clima-alteranti e della dipendenza economica dalla fornitura di energia da Paesi terzi [232].

La stessa attività si presta, inoltre, ad essere utilizzata quale "strumento" mediante cui potenziare la creazione di redditi per gli agricoltori e i selvicoltori, nonché, di posti di lavoro, in territori rurali spesso arretrati dal punto di vista economico-energetico [233].

La strategia incentivante adottata dalle Istituzioni europee, in Italia, ha sortito un duplice risultato, posto che, da un lato, si è avuto un considerevole incremento della produzione di colture destinate a scopi energetici; e, dall'altro, è andata diffondendosi, da parte degli imprenditori agricoli, la pratica di produrre e vendere energie rinnovabili ricavate dai propri scarti di lavorazione.

A fronte di tali fenomeni, il legislatore domestico ha ritenuto, più volte, di intervenire nell'ottica di qualificare le attività in esame, nonché, di determinare il relativo trattamento tributario.

Per quanto di nostro interesse in questa sede, la disamina delle norme applicabili alle imprese agro-energetiche deve, necessariamente, muovere dal disposto dell'art. 2135 c.c.

Il testo di questa norma, dilatando l'ambito dell'agrarietà delle imprese a beneficio di una serie di attività "di servizio" al comparto agricolo, che trovano nella "connessione" il motivo della propria riconducibilità all'attività di base, ha, invero, fornito un importante fondamento giuridico alla "multifunzionalità" del settore primario [234].

Ebbene, lo sviluppo e la promozione delle energie rinnovabili interessano l'impresa agricola sia in quanto produttrice di biomasse, biogas e biocarburanti, sia in quanto possibile fruitrice dell'energia proveniente dallo sfruttamento delle stesse [235].

Tali profili sono stati disciplinati, dapprima, dal D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387 (di Attuazione della Direttiva n. 2001/77/CE relativa alla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato in-

---

[232] S. STRAMBI, *L'impresa agroenergetica*, in M.G. ALABRESE-E. CRISTIANI-G. STRAMBI, *L'impresa agroenergetica. Il quadro istituzionale, gli strumenti, gli incentivi*, Torino, 2013, p. 10. In termini analoghi la Comunicazione della Commissione "Energia per il futuro: le fonti energetiche rinnovabili. Libro bianco per una strategia e un piano di azione della Comunità, COM (97), 599 def.

[233] Cfr. S. STRAMBI, *op. cit.*, p. 10.

[234] Così M. BAGNOLI-A. ROCCHI, *La prevalenza nel fotovoltaico "agricolo": problemi attuali e prospettive*, in *Corr. trib.*, 2015, XLVI, p. 4551. In argomento, *amplius*, M.G. ALABRESE-E. CRISTIANI-G. STRAMBI, *op. ult. cit.*, *passim.*

[235] In quest'ottica P. LATTANZI, *Agricoltura ed energia. L'impresa agricola nella filiera agroenergetica*, Macerata, 2008, p. 191.

terno dell'elettricità)[236]; e, in un secondo momento, dal D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 138 (di Attuazione della Direttiva 2003/30/CE relativa alla promozione dell'uso dei biocarburanti o di altri carburanti rinnovabili nei trasporti), le cui disposizioni mirano a favorire la produzione di energia "verde", attribuendo rilievo sia alla parte biodegradabile dei rifiuti e dei residui, sia a quella dei prodotti risultanti dall'attività agricola.

Quest'orientamento normativo traspare, anche, da una serie di disposizioni posteriori che, come accennato nel paragrafo precedente, hanno, di volta in volta, determinato l'inclusione nel catalogo delle attività agricole di fattispecie la cui qualificazione potrebbe essere messa facilmente in discussione, ove ci si soffermasse, esclusivamente, sulla difficoltà di ricondurle ai criteri qualificatori sanciti dall'art. 2135 c.c., o sulla sostanziale disomogeneità di queste ultime, rispetto alle attività tradizionalmente appartenenti al comparto agroalimentare, peraltro testimoniata dalla natura non agricola del prodotto finale[237].

In questa prospettiva si può citare, anzitutto, l'art. 14, co. 13-*quater* del D.Lgs. n. 99/2004, inserito dal D.Lgs. n. 101/2005, secondo cui: «l'attività esercitata dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 c.c. di cura e sviluppo del ciclo biologico di organismi vegetali destinati esclusivamente alla produzione di biomasse, con cicli colturali non superiori al quinquennio e reversibili al termine di tali cicli, su terreni non boscati, costituiscono coltivazione del fondo» ai sensi dell'art. 2135 c.c.[238].

---

[236] Tale direttiva, finalizzata alla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità, ha imposto agli Stati membri l'adozione di misure interne volte a promuovere l'aumento del consumo di elettricità prodotta da fonti energetiche rinnovabili, attraverso l'applicazione di meccanismi di sostegno finanziario e fiscale.

[237] Cfr. G. PISCIOTTA , *op. cit.*, p. 201. Il legislatore italiano ha dato attuazione a tali obblighi attraverso l'emanazione del D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, finalizzato a: a) promuovere un maggior contributo delle fonti energetiche rinnovabili alla produzione di elettricità nel relativo mercato italiano e comunitario; b) promuovere misure per il perseguimento degli obiettivi indicativi nazionali; c) concorrere alla creazione delle basi per un futuro quadro comunitario in materia; d) favorire lo sviluppo di impianti di microgenerazione elettrica alimentati da fonti rinnovabili, in particolare per gli impieghi agricoli e per le aree montane. È, dunque, questa la base normativa da cui originano le disposizioni d cui si darà conto nel testo.

[238] Tale articolo, aggiunto dall'art. 4 del D.Lgs. n. 101/2005, dispone, invero, che: «L'attività esercitata dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 c.c. di cura e sviluppo del ciclo biologico di organismi vegetali destinati, esclusivamente, alla produzione di biomasse, con cicli colturali non superiori al quinquennio e reversibili al termine di tali cicli, su terreni non boscati, costituiscono coltivazione del fondo ai sensi dell'art. 2135 c.c. e non è soggetta alle disposizioni in materia di boschi e foreste». In prospettiva più ampia giova rammentare come la rilevanza a fini energetici della biomassa sia stata sancita, a li-

Degno di nota appare, anche, l'art. 1, co. 423 della L. 23 dicembre 2005, n. 266, recante "*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*", che, nel ricondurre tra le attività agricole per connessione le attività di produzione e cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali [239] condotte dagli imprenditori agricoli, ha tentato di sistematizzare la materia, distinguendo tra: a) produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche; b) produzione e cessione di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo; e c) produzione e cessione di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti dal fondo [240].

Da ultimo, parimenti significativi sembrano: 1) l'art. 2-*quater*, co. 11 della L. 11 marzo 2006 n. 81, di "*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 10 gennaio 2006, n. 2, recante interventi urgenti per i settori dell'agricoltura, dell'agroindustria, della pesca, nonché in materia di fiscalità d'impresa*", che, nel confermare l'inclusione fra le attività di connessione agricola della produzione e della cessione di energia calorica, ha esteso la richiamata qualifi-

---

vello sovranazionale, dalla Direttiva 2001/77/CE e confermata dalla Direttiva 2009/28/CE, in cui si riconosce il carattere di rinnovabilità di questa fonte, nonché il basso livello di impatto dalla stessa esercitato sui gas ad effetto serra. In senso conforme si è, inoltre, espressa la Risoluzione del Parlamento europeo del 12 marzo 2008, in cui: a) si rappresenta il biogas come una risorsa energetica essenziale, che concorre allo sviluppo economico, agricolo, rurale sostenibile e alla protezione dell'ambiente; e b) si sottolinea come la produzione di biogas da effluente di allevamento, liquami e sottoprodotti animali e organici contribuisca alla diversificazione energetica, offrendo un rilevante contributo alla sicurezza, alla competitività ed alla sostenibilità dell'approvvigionamento energetico; c) si evidenziano le nuove prospettive di reddito per gli agricoltori aperte dall'utilizzo di tali fonti.

[239] La locuzione fonti "rinnovabili agroforestali" vale ad indicare le biomasse, ovvero, la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura (sostanze animali e vegetali) e dalla silvicoltura (biomasse legnose), con esclusione delle fonti idriche ed eoliche.

[240] Su tale profilo si soffermano, particolarmente, M. BAGNOLI-A. ROCCHI, *op. cit.*, p. 4552, secondo cui, per il primo gruppo di attività' indicate mancava un riferimento parametrico per la "prevalenza" che veniva, invece, chiaramente enunciato per gli altri due gruppi, per i quali, tale indicatore poteva essere agevolmente ancorato alla produzione rinveniente dal fondo, in quanto con esso direttamente confrontabile. L'argomento è stato, peraltro, oggetto di intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate che, nella più volte citata Circolare n. 32/E del 2009 ha rilevato come all'interno del primo gruppo occorresse scindere l'attività di produzione e cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali, la quale, a dispetto della formulazione letterale riferibile alla norma, risultava assoggettabile al medesimo requisito della prevalenza, potendo quest'ultimo essere calcolato sui prodotti utilizzati per ottenere l'energia. Sugli stessi profili L. DEL FEDERICO, *Regime fiscale dell'energia prodotta da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche da agricoltori*, in *il Fisco*, 2006, XIX, p. 2896.

cazione alle fonti rinnovabili fotovoltaiche[241]; e 2) l'art. 1, co. 369 della L. 27 dicembre 2006, n. 296 che, nel sostituire il comma di cui sopra, ha ricondotto nel novero di cui sopra la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti fotovoltaiche; nonché, di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo[242]; e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo[243].

Tali disposizioni, sintomatiche di una tendenza destinata a consolidarsi nel tempo e, soprattutto, in grado di riverberare importanti effetti anche a livello tributario, meritano, nell'ottica di chi scrive, una ricostruzione che vada al di là della mera riconduzione alla categoria della connessione.

Ciò, non solo, perché l'attività agro-energetica, diversamente dalle altre attività agricole per connessione, – per il cui trattamento fiscale occorre rinviare al D.M. di cui all'art. 32, co. 2, lett. c), TUIR-, si considera "comunque" produttiva di reddito agrario, laddove esercitata da un imprenditore agricolo individuale, da una società semplice o da un ente non commerciale; ma, anche, perché la stessa condizione è riconosciuta, su opzione, alle altre società di persone, di capitali e alle cooperative che assumano la qualifica di imprenditore agricolo professionale[244].

---

[241] Le fonti "fotovoltaiche" sono costituite dai moduli o dai pannelli fotovoltaici, che convertono l'energia solare in energia elettrica.

[242] Per "carburanti derivanti da produzioni vegetali" si intendono prodotti quali il bioetanolo, il biodiesel, il biogas e i carburanti simili.

[243] Rientrano nel novero dei "prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli", prodotti quali i biopolimeri e le bio-plastiche, che si ottengono, per esempio, dall'amido e dalle miscele di amido.

[244] Su tali profili M. BAGNOLI-I. DE LEONARDIS, *È attività connessa la produzione di energia rinnovabile da parte delle imprese agricole*, cit., p. 2869, secondo cui, nel riconoscere alle attività agro-energetiche la qualifica di attività agricole per connessione *ope legis*, il legislatore ha, contestualmente, preteso il rispetto delle condizioni codicistiche in forza del rinvio sostanziale e procedurale al terzo comma dell'art. 2135 c.c. L'Agenzia delle Entrate si è soffermata, per la prima volta, sul richiamato riconoscimento normativo nella Circolare 6 febbraio 2006, n. 6/E. In tale contesto, la stessa ha affermato che: «Al di là delle perplessità che, sul piano civilistico, possono sorgere in merito alla configurabilità dell'attività in questione fra le attività agricole connesse di fornitura di beni e servizi svolte "mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata" (…) il tenore letterale della disposizione in esame fa inequivocabilmente rientrare i relativi redditi fra i redditi agrari stimati catastalmente». Per l'Amministrazione finanziaria «Con la norma in questione il legislatore ha ritenuto di assoggettare i redditi relativi alle attività di produzione di energia elettrica al regime dei redditi agrari, superando, limitatamente a questa tipologia di attività, le disposizioni generali relative alla tassazione dei redditi ottenuti dalle attività di fornitura di beni sopra citate. In base alle disposizioni derogate i redditi prodotti dalle attività di fornitura di beni o di fornitura di servizi sono soggetti rispettivamente alla disciplina dei redditi

4.4.2. *Le peculiari connotazioni assunte dal criterio della "prevalenza" in sede di riconduzione dell'attività agro-energetica nello statuto fiscale dell'attività agricola*

L'inclusione nello statuto fiscale che ci occupa delle attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti agroforestali condotte dall'imprenditore agricolo – operata dall'art. 1, co. 423 della L. n. 266/2005 – è stata accompagnata da importanti difficoltà applicative.

Non avendo il legislatore fornito alcuno specifico riferimento parametrico cui ancorare la prevalenza della produzione rinveniente dal fondo rispetto all'attività agro-energetica, è stata infatti, la prassi a confrontarsi con il concetto di "strumentalità" proprio delle attività connesse all'agricoltura, prospettando soluzioni applicative frequentemente rivelatesi inidonee a prevenire i possibili abusi delle agevolazioni riservate al comparto agricolo, assicurando, nel contempo, la certezza del diritto agli operatori coinvolti[245].

In argomento – tenuto, anche, conto del disposto dell'art. 814 c.c. secondo cui, le «energie naturali che hanno un valore economico» devono essere ricondotte tra i "beni mobili", di guisa che la relativa cessione sia inquadrata come "fornitura di beni" – occorre, anzitutto, rammentare come in epoca antecedente all'emanazione della legge in discorso l'Amministrazione finanziaria si fosse, già pronunciata sui connotati tipici dell'attività agro-energetica, per precisare come la stessa non possa assumere, per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività agricola principale[246]; oltre che per chiarire le modalità attraverso cui verificare il prevalente utilizzo delle attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola principale[247].

---

d'impresa: determinati analiticamente ai sensi dell'articolo 56 del TUIR; assoggettabili al regime forfetario di cui all'articolo 56-bis, comma 3, del TUIR stesso (…) la norma approvata non ha alcun impatto con la disposizione di cui all'articolo 32, comma 2, lettera c), del TUIR che assegna ad un decreto ministeriale l'onere di definire le attività di "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione" di prodotti agricoli di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile che siano soggette al regime dei redditi agrari; infatti l'attività in questione di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali non rientra in detta tipologia di attività».

[245] In quest'ottica, *amplius*, M. BAGNOLI-A. ROCCHI, *op. cit.*, p. 4552.

[246] Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare 14 maggio 2002, n. 44/E, secondo cui: «per poter rientrare fra le attività connesse, l'attività di fornitura di beni o servizi da parte dell'imprenditore agricolo non deve aver assunto per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale; in tal senso le attrezzature agricole non devono essere impiegate nell'attività connessa in misura prevalente rispetto all'utilizzo operato nell'attività agricola di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento».

[247] Invero, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 15 novembre 2004, n. 44/E, ha affermato che: «è necessario, in tal caso, che vengano prevalentemente utilizzate attrezzatu-

Gli stessi profili erano stati oggetto di chiarimenti in alcuni documenti più recenti in cui si giustificava l'assoggettamento a tassazione *ex* art. 56 TUIR dei proventi conseguiti da un allevatore a seguito della cessione di energia elettrica prodotta da un impianto di digestione anaerobica di biomasse, sull'assunto che solo 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», potessero essere ricomprese nel novero delle attività agricole di cui all'art. 2135, co. 3, c.c. [248].

Il richiamato orientamento è stato, nondimeno, contraddetto dall'Amministrazione finanziaria che, forte del disposto di cui all'art. 1, co. 423 della L. n. 266/2005, ha provato – in parte senza riuscirvi – a chiarire, definitivamente, i presupposti che realizzano la condizione della "prevalenza" in costanza di un'attività di natura agro-energetica [249].

Invero, in un ormai famoso documento di prassi, quest'ultima ha stabilito, in premessa, come, di norma, per fonti "*rinnovabili agroforestali*" si intendano

---

re normalmente impiegate nell'attività principale rispetto ad attrezzature che sono impiegate solo nell'attività di servizi per conto terzi. Tale confronto va effettuato sulla base del fatturato realizzato con l'impiego di ciascuna specifica attrezzatura: il requisito della prevalenza è rispettato quando il fatturato derivante dall'impiego delle attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola principale è superiore al fatturato ottenuto attraverso l'utilizzo delle altre attrezzature. Ad esempio, in presenza di un'attività di servizi svolta utilizzando: – un trattore normalmente impiegato nell'attività agricola principale (ciò che soddisfa il requisito della normalità) e – una mototrebbiatrice normalmente non utilizzata per l'attività principale. il requisito della prevalenza andrà verificato sulla base del raffronto tra il fatturato ottenuto con l'utilizzo del trattore nell'attività di servizi per conto terzi (ad esempio € 20.000) ed il fatturato ottenuto con la mototrebbiatrice (ad esempio € 15.000)». Lo stesso documento ha, inoltre, precisato come: «nell'effettuare questo confronto, non possono essere annoverate fra le attrezzature "*normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata*" della propria azienda beni le cui potenzialità siano sproporzionate rispetto all'estensione dei terreni dell'imprenditore agricolo o che non siano necessari nello svolgimento delle sue colture».

[248] Il riferimento attiene, particolarmente, alla Risoluzione n. 17/E del 15 maggio 2005. Secondo l'Agenzia delle Entrate, nella fattispecie oggetto di interpello, non sussistendo il requisito della prevalenza, l'attività svolta assumeva natura commerciale soggetta a tassazione ai sensi dell'art. 56 TUIR. La stessa Agenzia, facendo riferimento esclusivamente, alla produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali e, dunque, all'originario disposto della L. n. 2/2006, nella Circolare 13 febbraio 2006, n. 6/E, aveva configurato le «attività in questione fra le attività agricole connesse di fornitura di beni e servizi svolte mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata», restringendo, per questa via, il campo semantico dell'art. 2135, co. 3, c.c.

[249] V. Circolare n. 32/E del 6 luglio 2009. In argomento, *amplius*, S. MOGOROVICH, *Circolare n. 32 del 6 luglio 2009 – La produzione di energia fotovoltaica in agricoltura*, in *il Fisco*, 2009, XXXIII, parte I, p. 5438.

le biomasse, ovvero la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura [250] e dalla silvicoltura [251]; per fonti "*fotovoltaiche*", si intendono i moduli o pannelli fotovoltaici, in grado di convertire l'energia solare in energia elettrica; per "*carburanti derivanti da produzioni vegetali*" si intendano prodotti quali il bioetanolo [252]; il biodiesel [253]; il biogas carburante ed altri carburanti simili [254]; e per "*prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli*", si intendano prodotti quali biopolimeri e le bioplastiche che si ottengono, ad esempio, da amido e miscele di amido.

Una volta esaurite le principali questioni definitore, l'Agenzia si è sofferma sul criterio della "prevalenza", per riferirgli una connotazione che cambia a seconda del gruppo di attività rispetto al quale necessita di essere verificato.

Ciò in quanto, mentre per il secondo e per il terzo gruppo, la stessa può facilmente desumersi dal confronto quantitativo tra produzione rinveniente dal fondo e produzione e/o cessione di agro-energia, il primo gruppo di attività, mancando dell'utilizzo di prodotti rinvenienti dal fondo, obbliga all'individuazione di un criterio di connessione specifico da opporre al silenzio della legge [255].

Ebbene, in termini generali, il requisito della prevalenza si presume realizzato laddove, dal punto di vista quantitativo, i prodotti utilizzati nello svolgimento delle attività connesse e ottenuti direttamente dall'attività agricola praticata sul fondo, siano maggiori di quelli acquistati presso terzi.

Ove non sia possibile operare un confronto quantitativo perché i beni utilizzati hanno natura diversa, occorre riferirsi al valore pecuniario degli stessi, rapportando il valore normale dei prodotti ottenuti dall'attività condotta sul fondo e il costo di quelli acquistati presso terzi; ciò in quanto, in quest'ultima ipotesi, il requisito della prevalenza si considera soddisfatto solo se il valore dei prodotti propri è superiore al costo sostenuto per acquistare prodotti di terzi [256].

Per i prodotti non suscettibili di autonoma valutazione la prevalenza va,

---

[250] Comprendente sostanze vegetali ed animali.

[251] Si pensi, ad esempio, alle biomasse legnose che si ottengono da legna da ardere, cippato di origine agroforestale, o *pellet* derivante dalla segatura di legno. Cfr. D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, art. 1, lett. a).

[252] Ossia l'etanolo ricavato dalla biomassa o dalla parte biodegradabile dei rifiuti e destinato ad essere usato come carburante.

[253] Etere metilico ricavato da un olio vegetale o animale usato come carburante.

[254] Cfr. D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 128, All. I, art. 2, co. 2.

[255] In questi termini M. BAGNOLI-A. ROCCHI, *op. cit.*, p. 4552.

[256] Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolari 6 luglio 2009, n. 32/E; 14 maggio 2002 n. 44; e 15 novembre 2004 n. 44.

invece, accertata attraverso la comparazione "a valle" del processo produttivo dell'impresa tra energia derivate da prodotti propri e energia derivate da prodotti acquistati da terzi.

Tali criteri classificatori necessitano, come detto, di essere precisati per quanto attiene alla determinazione del reddito derivante dalla produzione di energia elettrica e calorica da fonte fotovoltaica.

Invero, trattandosi di attività che prescindono dall'utilizzazione di prodotti provenienti dal fondo e che richiedono solo l'installazione di specifici impianti capaci di convertire le radiazioni solari in energia elettrica o calorica, il collegamento con l'attività agricola tipica, si manifesta nell'esigenza che la stessa si svolga sui terreni di proprietà dell'imprenditore agricolo o, comunque nella sua disponibilità; che siano condotti dall'imprenditore medesimo; e che siano ubicati nello stesso Comune in cui è sito il parco fotovoltaico, ovvero in Comuni confinanti [257].

Secondo l'Agenzia, per rispettare la *ratio* dell'art. 2135 c.c, occorre, inoltre, individuare specifici criteri di "connessione" con l'attività agricola, che precludano l'attrazione al regime dei redditi agrari di attività prive di un rapporto significativo con l'attività agricola stessa [258].

Al riguardo, la prassi che ci occupa si limita a citare le indicazioni rese dal Ministero per le politiche agricole e forestali [259].

---

[257] Secondo la Circolare n. 36/E, si deve, anzitutto, verificare l'esistenza di un'azienda agricola, ovvero la presenza di terreni e fabbricati che congiuntamente siano, di fatto, correlati alla produzione agricola. In base a quanto disposto dall'art. 9, co. 3, lett. c) del D.L. 30 dicembre 1993, n. 574, l'esistenza dell'azienda agricola presuppone, inoltre, che il fondo abbia una superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati (fatta eccezione per alcune fattispecie, in relazione alle quali tale limite è ridotto a 3.000 metri quadrati), fermo restando che le particelle interessate debbano essere iscritte al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Su tali profili M. CARDILLO, *op. cit.*, p. 1147, secondo cui, la produzione di energia da fonte fotovoltaica costituisce un'attività connessa "atipica".

[258] In argomento I. DE LEONARDIS, *op. ult. cit.*, p. 20, secondo cui, tale orientamento potrebbe legittimare l'inclusione nello statuto fiscale dell'imprenditore agricolo di fattispecie in cui l'attività d'impresa si focalizzi sulla produzione di energia mediante fonti fotovoltaiche, piuttosto che sulla coltivazione o sull'allevamento.

[259] V. nota n. 3896 del 27 luglio 2008, secondo cui: «1. la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 KW di potenza nominale complessiva, si considera in ogni caso connessa all'attività agricola; 2. 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: a) la produzione di energia fotovoltaica derivi da 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; b) 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

Per questa via, si può, infatti, sostenere che la produzione e la cessione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli sia sempre produttiva di reddito agrario per la parte generata dai primi 200 KW di potenza nominale installata.

Diversamente, ove la richiamata produzione sia generata da impianti di potenza superiore a 200 KW, l'energia in eccesso rispetto a quella che sarebbe derivata da un impianto di potenza fino a 200 KW, è produttiva di reddito agrario, a condizione che ricorra uno dei requisiti richiamati dalla prassi di cui sopra [260].

Il reddito derivante da impianti che eccedono i limiti illustrati, per la parte eccedente costituisce, invece, reddito d'impresa, da determinare secondo le regole ordinarie di tale categoria basate sulla contrapposizione di costi e ricavi.

Come accennato in premessa, gli orientamenti applicativi forniti dall'Agenzia delle Entrate non hanno sortito gli effetti sperati, né in termini di prevenzione del contenzioso tributario, né ai fini della stabilizzazione della disciplina esaminata.

Quest'ultima è stata, invero, significativamente, riformata dall'art. 22 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, conv. con modif. dalla L. 23 giugno 2014, n. 89, successivamente modificato dal D.L. 31 dicembre 2014, n. 192, conv. con modif. dalla L. 27 febbraio 2015, n. 11, che ha integrato il co. 423 dell'art. 1 della legge di cui sopra, sostituendo la locuzione «e si considerano produttive di reddito agrario» con: «il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto il coefficiente di redditività del 25 per cento» [261].

---

conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica; c) 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. Relativamente ai limiti di potenza previsti, si è utilizzato il parametro di 200 KW in considerazione del fatto che l'articolo 2, comma 150, lettera a), della legge 244/2007, ha esteso lo scambio sul posto a tutti gli impianti con potenza nominale media annua non superiore al predetto limite; per quanto riguarda il limite di 1 MW si fa riferimento all'articolo 2, commi 144 e 145 della legge 244/2007 che sancisce detto limite come riferimento della produzione diffusa di energia da fonti rinnovabili».

[260] Il reddito derivante dalla produzione e dalla vendita di energia prodotta da impianti che eccedano i limiti illustrati costituisce, dunque, per la parte eccedente reddito d'impresa da determinare in base alle regole ordinarie di questa categoria reddituale che contrappongono costi e ricavi.

[261] Tali disposizioni, che si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, lasciano, comunque, impregiudicata «l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, previa comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442». In argomento, *amplius*, M. BAGNOLI , *La competitività passa attraverso la tassazione delle agro-energie e dei terreni agricoli*, in *Agr.*, 2014, IV, p. 7.

Lo stesso articolo, al co. 1-*bis*, ha, inoltre, introdotto un regime transitorio per gli anni 2014 e 2015, in virtù del quale: «ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno, nonché, di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario. Per la produzione di energia, oltre i limiti suddetti, il reddito delle persone fisiche, delle società semplici e degli altri soggetti di cui all'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, è determinato, ai fini IRPEF ed IRES applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, previa comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442. Le disposizioni del presente comma si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 e di esse si tiene conto ai fini della determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive dovute per il predetto periodo d'imposta».

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, la determinazione del reddito imponibile derivante dalla produzione e cessione di energia elettrica e calore da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché, di carburanti prodotti da coltivazioni vegetali provenienti prevalentemente dal terreno effettuata dagli imprenditori agricoli ha, invece, luogo applicando ai corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione il coefficiente di redditività del 25%, a meno che il contribuente interessato non abbia optato per la determinazione dello stesso nei modi ordinari.

Per questa via, la produzione e la cessione di energia elettrica da impianti fotovoltaici praticata da imprenditori agricoli è stata, dunque, automaticamente, assoggettata alla tassazione forfettaria di cui all'art. 22, co. 1 del D.L. n. 66/2014, per la parte generata dai primi 200 KW di potenza nominale installata; mentre, la parte eccedente viene tassata in via analitica, secondo le regole che sovraintendono la determinazione del reddito d'impresa [262].

[262] Cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 86/E del 15 ottobre 2015. In argomento,

Anche queste ultime disposizioni sono state oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, nel pronunciarsi sull'interpello di una società agricola, relativamente all'interpretazione dell'articolo di cui sopra, ha ricostruito l'evoluzione normativa che ha condotto all'attuale disciplina fiscale delle attività agro-energetiche, in buona parte, ribadendo gli orientamenti espressi nel 2009 [263].

Proprio quest'ultimo documento assume, peraltro, specifico rilievo ai nostri fini, in quanto, la scrivente ha, espressamente, richiamato a sostegno della propria posizione il disposto di una recente sentenza con cui la Corte Costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità sollevata in merito all'art. 1, co. 423 della L. n. 266/2005 [264] e all'art. 1, co. 1093 della L. n. 296/2006, nelle parti in cui non stabiliscono alcun limite di natura qualitativa e/o quantitativa oltre il quale la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche effettuate dagli imprenditori agricoli cessa di essere attività connessa a quella agricola e diviene attività industriale che genera reddito di impresa soggetto a tassazione ordinaria [265].

In siffatto contesto, i Giudici costituzionali avevano, anzitutto, posto in luce il ruolo da attribuire all'art. 2135 c.c., non a caso richiamato tanto dall'art. 1, co. 423 della L. n. 266/2005 quanto dall'art. 2 del D.L. n. 99/2004.

È, invero quest'ultimo a individuare, in termini generali, la categoria delle attività agricole per connessione.

Secondo la Corte, la riconducibilità dell'attività di produzione e cessione

---

amplius, S. MOGOROVICH, *Chiarezza per l'impresa agricola che produce energia fotovoltaica*, in *Agr.*, 2015, VI, p. 7.

[263] V. Risoluzione n. 86/E del 15 ottobre 2015. La controversia sulla quale i Giudici tributari erano stati chiamati a pronunciarsi nasceva dal ricorso promosso da una società agricola che aveva optato per il redime di terminazione catastale dei propri redditi, pur non rispettando i parametri imposti dalla Circolare n. 32/E del 2009. Tale ente invocava a sostegno della propria scelta la lettera dell'art. 1, co. 423 della L. n. 266/2005, la quale, come è noto, non fissa un quantitativo o qualitativo alla possibilità di qualificare l'attività di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili come attività agricola per connessione. In argomento F. GAVIOLI, *Tassazione dell'attività agro-energetica: regime forfettario e criterio di connettività*, in *Prat. fisc. prof.*, 2015, XLIII, p. 35; M. BAGNOLI-A. ROCCHI, *op. ult. cit.*, p. 4553.

[264] Nella versione antecedente alle più recenti modifiche introdotte dall'art. 22 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66.

[265] V. Corte cost., sentenza 24 aprile 2015, n. 66. Per i Giudici tributari che avevano sollevato la questione, la norma censurata sarebbe stata, viceversa, in contrasto con gli artt. 2, 3 e 53 Cost., in quanto avrebbe determinato un sistema di fiscalità di favore assolutamente irragionevole e privo di qualsiasi nesso con l'effettiva capacità contributiva, traducendosi nell'esonero dalla tassazione ordinaria dei ricavi derivanti dalla produzione di energia da fonti rinnovabili.

di energia da fonti fotovoltaiche nell'ambito delle attività dirette alla produzione di beni, comportava, in specie, la necessità di verificare il rispetto del requisito dell'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola.

Nella richiamata prospettiva, la stessa aveva, pertanto, concluso che il principale elemento di discriminazione ai fini qualificatori e, per questa via, ai fini tributari, continua ad essere il fondo agricolo che, ove utilizzato per la collocazione degli impianti fotovoltaici, insieme alle eventuali superfici utili degli edifici sullo stesso insistenti, deve, in ogni caso, risultare "normalmente impiegato nell'attività agricola" [266].

Tralasciando, per evidenti ragioni di sintesi, le pur rilevanti contestazioni dottrinali mosse all'orientamento giurisprudenziale in discorso [267]; ai nostri fini giova, ancora, riferire dell'ultimo intervento normativo registratosi in materia.

Al riguardo, a venire in rilievo è, essenzialmente, il co. 910 dell'articolo unico, della L. 28 dicembre 2015, n. 208.

Tale norma, da un lato, ha stabilizzato il regime "transitorio" introdotto dall'art. 2 del D.L. n. 66/2014 – confermando la presunzione in virtù della quale, i primi 2.400.000 kWh anno, per le biomasse e 260.000.000 kWh anno, per il fotovoltaico, laddove prodotti dall'imprenditore agricolo, sono da qualificarsi come attività "connesse", a prescindere dalla verifica della prevalenza-; e, dall'altro, ha previsto che, oltre i limiti suddetti, il reddito delle persone fisiche, delle società semplici e degli altri soggetti di cui all'art. 1, co. 1093 della L. 27 dicembre 2006, n. 296, sia «determinato, ai fini IRPEF ed IRES, applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, previa comunicazione

---

[266] Nella Risoluzione 15 ottobre 2015, n. 86/E, l'Agenzia delle Entrate sostiene, addirittura, che: «A ben vedere, i giudici costituzionali hanno rigettato la questione di legittimità costituzione, non perché sarebbero stati illegittimi eventuali limiti qualitativi o quantitativi che il legislatore avesse fissato, ma semplicemente perché – sul piano normativo – hanno ritenuto sufficienti a garantire la connessione all'attività agricola principale gli ordinari criteri della "prevalenza" e del "normale impiego"».

[267] In argomento, per tutti, S. SCAPINI, *Stabilizzata la tassazione delle energie rinnovabili per il settore agricolo*, in *il Fisco*, 2016, VIII, p. 721, secondo cui la Corte «risolve troppo velocemente la questione» sottopostale; M. BAGNOLI-A. ROCCHI, *op. cit.*, p. 4552, che non si sentono di condividere le conclusioni cui addiviene la sentenza sull'assunto che utilizzare il fondo – come avviene nel caso della produzione di agro-energie – per usi diversi da quelli agricoli comporti, in realtà, una distrazione dello stesso dal suo fine naturale all'interno dell'azienda.

all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442».

Anche questa disposizione normativa è stata, peraltro, oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, soffermatasi, particolarmente, sulla produzione e cessione di energia da fonti fotovoltaiche, per ribadire la necessità di rispettare i criteri di connessione all'attività agricola principale indicati in precedenza [268].

Per la stessa prassi, in mancanza della connessione all'attività agricola principale, per la parte di reddito derivante dall'energia prodotta in eccesso, trovano, invece, applicazione le regole ordinarie in materia di reddito d'impresa.

Ai fini IRAP, le imprese agricole che producono energia elettrica e calorica oltre i limiti stabiliti dal co. 423 della L. n. 266/2005 devono, pertanto, assolvere il tributo regionale con l'aliquota ordinaria.

In tal caso, il valore della produzione netta può essere determinato forfettariamente aumentando il reddito calcolato con la percentuale del 25%, «delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, e degli interessi passivi»; e la base imponibile può essere calcolata – a seconda della forma giuridica rivestita dal soggetto esercente – in conformità alle previsioni contenute negli artt. 5 e 5-*bis* del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ogniqualvolta non sia riscontrabile la connessione all'attività agricola principale [269].

4.5. *Le operazioni su valori patrimoniali: la tassazione della cessione di "quote latte", dei diritti di reimpianto dei vigneti e dei diritti agli aiuti*

I criteri in base ai quali procedere alla tassazione dei proventi della cessione di taluni beni, mobili o immobili, afferenti i soggetti la cui attività genera reddito agrario – attualmente regolamentati da una prassi consolidata – in passato, sono stati al centro di importanti controversie tra Fisco e contribuenti [270].

---

[268] V Circolare 18 maggio 2016, n. 20, in cui l'Agenzia tende a conformaesi alle indicazioni da essa stessa rese dalla Circolare n. 32/E del 2009 e precisate dalla Risoluzione 15 ottobre 2015, n. 86/E.

[269] Sostanzialmente conforme la Risoluzione n. 54/E del 18 luglio 2016, con cui l'Agenzia ha ritenuto di fornire ulteriori chiarimenti in merito alla corretta applicazione dell'art. 1, co. 423 della L. 23 dicembre 2005, n. 266, nella sua attuale formulazione.

[270] In via generale, ove un imprenditore agricolo ceda, a titolo oneroso, beni immobili acquisiti o costruiti da non più di cinque anni, o pervenuti per successione, il relativo provento rientra tra i redditi diversi di cui all'art. 67 TUIR Diversamente, nel caso in cui detto termine venga superato, lo stesso viene assorbito dal reddito agrario. *Ex* art. 5, co.

Il riferimento attiene, in specie, alle questioni sorte in merito alle "quote latte" [271]; e ai diritti di reimpianto dei vigneti [272].

Gli Uffici finanziari erano soliti qualificare i proventi delle richiamate cessioni come "redditi diversi", tassabili *ex* art. 67 TUIR, con conseguente autonomo assoggettamento all'IRPEF, anche nei confronti dei produttori agricoli che determinassero il proprio reddito su base catastale.

Inizialmente, quest'orientamento era stato, però, sconfessato dalla giurisprudenza minore, e, in particolare, da alcune Commissioni Tributarie Provinciali [273], le quali, assumendo come gli stessi costituissero una componente del reddito catastale, in quanto tale, inidonea a produrre alcuna plusvalenza autonomamente tassabile, ne avevano affermato la tassabilità come "beni strumentali" all'esercizio dell'impresa e, dunque, come componenti del reddito agrario [274].

9, TUIR, ciò vale anche qualora tale soggetto abbia costituito o trasferito diritti reali di godimento e conferimenti in società, a titolo oneroso.

[271] Fino al 1970, la CE aveva istituito un'organizzazione comune di mercato (OCM) avente la finalità di «assicurare un tenore di vita equo alla popolazione agricola interessata», conformemente all'art. 39 TCE. L'esistenza di tale organizzazione comportava la fissazione, da parte del Consiglio, di un prezzo indicativo del latte che i produttori dovevano ottenere sull'intero territorio comunitario. Per stabilire questo prezzo, l'OCM aveva attuato una serie di misure volte a garantire l'equilibrio del mercato mediante azioni dal lato dell'offerta e del consumo, tra cui, dazi doganali fissi all'importazione da Paesi extraeuropei. Dette misure avevano, nondimeno, comportato un aumento sproporzionato della produzione lattiera, di guisa che, nel 1977, il legislatore europeo introdusse un prelievo c.d. di "corresponsabilità" dovuto da tutti i produttori, sui quantitativi di latte consegnato o venduto alla fattoria. Anche gli effetti di questo prelievo si rivelarono, però, insufficienti. Venne, conseguentemente, emanato il Reg. CEE n. 856/84, destinato a ristabilire l'equilibrio del mercato. Con il 1° aprile 2015 è stata, tuttavia, sancita la fine del regime delle *quote latte* e il ritorno al libero mercato.

[272] Il diritto di reimpianto consiste nel diritto accordato a un produttore agricolo di piantare viti su una superficie speculare, in coltura pura, a quella in cui vi è stata un'estirpazione, ovvero un'eliminazione integrale dei ceppi. La concessione di tale diritto è condizionata all'effettiva estirpazione del terreno o all'impegno a procedervi entro e non oltre la terza campagna successiva a quella in cui abbia avuto luogo il nuovo impianto. La possibilità di trasferire i diritti di reimpianto dei vigneti non è vincolata al terreno cui gli stessi si riferiscono. È, conseguentemente, possibile che gli stessi circolino liberamente sul mercato, a prescindere dal territorio in cui sia avvenuta la correlata estirpazione. In argomento, *amplius*, A. TOMMASINI, *Quote latte diritti di impianto e titoli all'aiuto*, Milano, 2008.

[273] V. C.T.P. Ravenna, sentenza 15 febbraio 2006, n. 6. Tale sentenza è stata poi riformata dalla C.T.R. dell'Emilia Romagna che, con sentenza 11 maggio 2009, n. 50, ha stabilito che: «La cessione del diritto di reimpianto di vigneti in precedenza estirpati da parte di un soggetto non imprenditore agricolo costituisce reddito tassabile ai sensi dell'art. 67, D.P.R. n. 917/1986 e non può essere considerato reddito agrario».

[274] V. C.T.P. Ravenna, decisione n. 138 dell'11 dicembre 2002.

In senso contrario, la Commissione Tributaria Regionale di Bologna che, nel pronunciarsi sul ricorso di un piccolo imprenditore agricolo e coltivatore diretto che contestava l'assoggettabilità ad IRPEF del corrispettivo percepito dalla cessione onerosa dei diritti di reimpianto delle viti, aveva ribadito come, nel cedere i richiamati diritti, quest'ultimo si fosse precluso la possibilità di reimpiantare vigneti, ma non quella di effettuare altre colture, sostituendo così il reddito agrario legato alla viticoltura con quello derivante dal nuovo tipo di coltivazione e non con il corrispettivo della cessione di cui era causa[275].

Gli stessi giudici avevano, peraltro, concluso affermando la possibilità di inquadrare il richiamato corrispettivo nella categoria dei redditi diversi e, più esattamente, tra quelli derivanti dall'assunzione di "obblighi di fare, non fare o permettere", di cui al co. 1, lett. 1 dell'art. 67 TUIR[276].

A fronte delle persistenti incertezze applicative registratesi in materia, è stata l'Agenzia delle Entrate a farsi carico di dirimere le principali questioni rimaste sul campo, consolidando la propria prassi.

Nel pronunciarsi sulla disciplina fiscale applicabile alla cessione di "quote latte" e ai diritti di reimpianto dei vigneti posti in essere da produttori agricoli determinanti il proprio reddito su base catastale, quest'ultima ha, infatti, chia-

---

[275] Per il ricorrente, posto che detta cessione comportava il divieto assoluto, per il venditore, di impiantare altri vigneti, il relativo provento doveva, invero, essere considerato sostitutivo del reddito agrario e, come tale, assorbito dal medesimo *ex* art. 6, D.P.R. n. 917/1986. Resisteva l'Ufficio chiedendo il rigetto del ricorso e la conferma del proprio operato. La C.T.P. di Ravenna, sez. 2, con decisione n. 138/2002 pronunciata l'11 dicembre 2002 e depositata il 17 dicembre 2002, accoglieva il ricorso e compensava le spese. Proponeva, pertanto, appello l'Ufficio richiamando sostanzialmente le difese già proposte in primo grado e chiedendo la riforma della decisione impugnata con vittoria delle spese di lite.

[276] Tale orientamento è stato, nondimeno, contestato da una parte della dottrina, tra cui L. SCAPPINI, *Cessione di quote latte e diritti di reimpianto dei vigneti*, in *il Fisco*, 2007, II, fasc. 1, secondo cui, i proventi derivanti dalla cessione di quote latte e di diritti di reimpianto di vigneti «costituiscono reddito agrario sulla base del presupposto che il reddito agrario, neutralizzando i costi e i ricavi inerenti all'attività agricola, considera detti diritti inglobati nel reddito medio ritraibile dai terreni». Sebbene la tesi proposta da questo Autore risulti, sostanzialmente, contraria alla citata pronuncia della C.T.R. di Bologna, la stessa concorda, tuttavia, con quest'ultima nella critica alla C.T.P. di Ravenna in merito alla non riconducibilità dei proventi da cessione dei diritti come "sostitutivi" del reddito *ex* art. 6 TUIR. A miglior comprensione della tesi avversa al reddito "sostitutivo", l'Autore aggiunge che nelle «cessioni di diritto di reimpianto non si può certamente parlare di evento che abbia causato un danno» e che «le indennità che possono essere ricondotte al reddito agrario sono, in presenza di un danno, quelle atte a sanare il lucro cessante, cioè il mancato guadagno, e non quelle idonee a risarcire il danno emergente». In quest'ultima ipotesi, a suo parere, «le somme destinate alla copertura del danno emergente non rientrano nemmeno nella tassazione».

rito come il carattere di necessaria connessione assunto dalla titolarità del diritto, rispetto al legittimo svolgimento delle attività agricole in questione, consenta di inquadrare entrambe le fattispecie tra le componenti dell'azienda e, particolarmente, tra i beni immateriali [277].

Il trasferimento temporaneo o definitivo dei richiamati "diritti" si configura, invero, quale cessione di un "bene immateriale" dell'azienda, la cui eventuale rilevanza quale componente negativa o positiva del reddito agrario deve essere valutata alla luce dei criteri forfetari che presiedono la determinazione di questa particolare tipologia reddituale. I relativi introiti devono, pertanto, considerarsi come elementi reddituali assorbiti dal criterio catastale, in quanto tali, inidonei a generare plusvalenze autonomamente tassabili.

La stessa prassi si preoccupa, peraltro, di precisare come gli eventuali costi sostenuti per l'acquisto delle quote latte o dei diritti di reimpianto dei vigneti restino, in ogni caso, assorbiti nella determinazione forfetaria del reddito agrario derivante dalla produzione lattiera o vinicola, calcolato secondo gli ordinari criteri catastali che fanno riferimento alle potenzialità produttive del terreno; e ciò a prescindere dalla circostanza che i relativi diritti di produzione siano acquisiti a titolo oneroso o gratuito [278].

Sostanzialmente conforme la più recente giurisprudenza di merito, che ha riconosciuto il carattere di strumentalità dei richiamati diritti, confermando come la relativa cessione si configuri alla stregua della cessione di un bene immateriale dell'azienda agricola [279].

---

[277] In proposito, si può richiamare, anzitutto, la Risoluzione n. 51/E del 4 aprile 2006.

[278] Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, in persona dell'allora Sottosegretario Alfiero Grandi è, peraltro, tornato sull'argomento, in data 18 aprile 2007, per rispondere, in sede di *question time*, a un'interrogazione parlamentare. In quell'occasione, quest'ultimo ha, invero, ribadito che: «Il trasferimento a titolo oneroso dei diritti de reimpianto risulta compreso nel reddito agrario al pari delle cessioni di beni strumentali. Ne consegue che i relativi introiti costituiscono elementi reddituali assorbiti nel criterio catastale e non generano plusvalenze autonomamente tassabili».

[279] *Ex multis*, C.T.P. di Vercelli, sentenza n. 41/2/10. Il caso di specie riguardava un produttore agricolo individuale che, nel periodo d'imposta 2002, svolgeva attività agricola nei limiti di cui all'art. 32 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, procedendo alla cessione a terzi di quote latte a fronte di un corrispettivo in denaro. Relativamente a quest'ultima operazione, il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, dopo avere richiesto inutilmente all'agricoltore di produrre documentazione, procedeva all'emissione di un avviso di accertamento nel quale contestava la mancata dichiarazione di un reddito «diverso», di cui all'art. 67, co. 1, lett. i), TUIR, in misura pari al corrispettivo incassato dalla vendita delle quote latte. Ad avviso dell'Ufficio accertatore il fatto che l'azienda agricola in questione svolgesse, come attività principale, la coltivazione di cereali e non l'allevamento di animali, avrebbe comportato il venir meno del «rapporto (di ordine strumentale e/o temporale) delle "quote latte" con l'attività di allevamento», il quale, secondo la stessa Agen-

Per questi giudici, trattandosi di una cessione strumentale all'esercizio ordinario dell'agricoltura, strettamente collegata allo sfruttamento del terreno, i proventi che ne derivano non assumono autonoma rilevanza come ricavo derivante dall'esercizio dell'impresa, né come plusvalenza tassabile, ricadendo, piuttosto, nel reddito agrario, stimato catastalmente [280].

In tema di proventi da cessione del diritto di reimpianto dei vigneti si può citare, anche, una recente pronuncia della Commissione Tributaria Regionale di Torino, originata da una controversia tra il locale Ufficio delle Entrate e gli eredi di un contribuente, in merito all'omessa inclusione degli stessi nella dichiarazione dei redditi.

In tale contesto, non potendosi avvalere di una disposizione normativa soffermantesi, esplicitamente, sulla tassazione del cespite in argomento, il Collegio si è rifatto, anzitutto, al principio di esclusività della fattispecie legale impositiva, per sostenere l'impossibilità di procedere ad interpretazione analogica, sottoponendo ad imposizione un fenomeno non riconducibile, letteralmente o sistematicamente, ad una norma impositiva esistente [281].

Per i giudici tributari, il tentativo dell'Ufficio accertatore di applicare alla compravendita del diritto di reimpianto del vigneto la fattispecie legale di cui all'art. 67, co. 1, lett. l), TUIR cozza con il fondamentale principio della norma tributaria impositiva a fattispecie esclusiva, che non può tollerare "manipolazioni", soprattutto ove a perpetrarle sia l'Amministrazione finanziaria; di guisa che i proventi della richiamata cessione debbano farsi, rientrare nel novero dei redditi fondiari e, particolarmente, tra i redditi agrari.

In prospettiva analoga si è espressa, anche, l'Agenzia delle Entrate, pronunciandosi sul trattamento fiscale del trasferimento dei diritti all'aiuto nell'ambito della politica agricola comune (PAC) da parte degli imprenditori agricoli [282].

---

zia, avrebbe costituito la «condizione indispensabile per l'assorbimento del compenso nel reddito agrario, configurandosi, in sua assenza, l'ipotesi di "reddito diverso" derivante dall'esercizio di attività commerciale non abituale». In argomento CATTELAN G.F., *Tassabilità ai fini delle imposte sui redditi delle cessioni di quote latte*, in *GT – Riv. di giur. trib.*, 2011, I, p. 83.

[280] In senso contrario, si era, invece, pronunciata la C.T.R. Bologna, la quale, nella sentenza 15 febbraio 2006, n. 6, di poco anteriore alla richiamata risoluzione n. 51/E/06, aveva classificato dette cessioni come redditi diversi tassabili *ex* art. 67, co. 1, lett. l), TUIR.

[281] C.T.R. Torino, sentenza 20 maggio 2010, n. 40. In tale contesto, i giudici tributari si sono rifatti, essenzialmente, alla struttura della norma tributaria impositrice, là dove statuisce chi sia tenuto al pagamento, al verificarsi di quale presupposto e in che misura, per ribadire come l'ordinamento qualifichi la norma tributaria impositiva come norma "a fattispecie esclusiva".

[282] V. Risoluzione 17 ottobre 2006, n. 114. In argomento giova rammentare come, in

Tale prassi, dopo aver chiarito, in premessa, come siffatti diritti abbiano natura di sostegno al reddito del produttore agricolo, ha, infatti, affermato la necessità di ricondurre il relativo incasso nell'ambito del reddito agrario compreso nel valore catastale per i soggetti tassati in base alla disciplina sui redditi fondiari.

Lo stesso incasso va, invece, inquadrato come contributo in conto esercizio, ovvero come ricavo che concorre alla formazione del reddito imponibile, laddove il percipiente determini il proprio reddito secondo le disposizioni sul reddito d'impresa.

Il regime fiscale dei redditi percepiti dalle imprese agricole in base al regime del pagamento unico [283] non sembra, peraltro, subire alcuna modifica sia che gli agricoltori risultino beneficiari dei diritti all'aiuto a titolo originario, sia che li abbiano acquisiti a seguito di trasferimento.

Per l'Amministrazione finanziaria, l'erogazione degli aiuti sulla base del

---

base all'art. 46 del Regolamento (CE) n. 1782/2003, l'agricoltore beneficiario possa trasferire il diritto all'aiuto a favore di altro agricoltore «a titolo oneroso o mediante qualsiasi altro trasferimento definitivo con o senza terra». In proposito, l'art. 10 del decreto del Ministro delle politiche agricole e forestali 5 agosto 2004, n. 1787, dispone che «la cessione dei titoli all'aiuto (...) deve avvenire mediante atto con sottoscrizione autenticata (...) e deve essere comunicata a pena di nullità agli organismi pagatori, entro dieci giorni dalla sottoscrizione». Sul punto occorre, peraltro, precisare come, ai sensi dell'art. 12, co. 4 del Reg. (CE) n. 795/2004, nessun trasferimento definitivo dei titoli all'aiuto sia possibile prima della loro definitiva fissazione.

[283] Il Reg. CE n. 1782/2003 del Consiglio del 29 settembre 2003 e il Reg. CE n. 795/2004 della Commissione del 21 aprile 2004, hanno innovato la disciplina comunitaria degli aiuti a favore degli agricoltori, introducendo il c.d. regime di pagamento unico. In linea di massima, le modificazioni normative che ne sono derivate sono le seguenti: 1) la presentazione, da parte dell'agricoltore, di un'unica domanda permanente, relativa anche a più regimi di aiuto, in sostituzione della domanda annuale; 2) i vari pagamenti diretti previsti in virtù dei regimi di sostegno previgenti sono sostituiti dall'unificazione in un unico pagamento, quantificato in base ai diritti maturati in precedenza nell'arco di un periodo temporale di riferimento (anni 2000-2001-2002i; 3) il pagamento unico non condiziona l'agricoltore all'effettuazione di una particolare produzione, lasciandolo libero di scegliere il tipo di coltura da praticare sui suoi terreni; 4) l'agricoltore beneficiario dell'aiuto è vincolato solo al mantenimento dei terreni in buone condizioni agronomiche e ambientali, come definite da ogni singolo Stato membro; 5) l'importo dell'aiuto è determinato con riferimento agli importi corrisposti nel passato durante un periodo di riferimento; 6) è costituita una riserva nazionale destinata ad affrontare situazioni specifiche, nonché ad agevolare l'ingresso di nuovi agricoltori nel settore; 7) per facilitare il trasferimento degli aiuti fra gli agricoltori, l'importo complessivo cui ha diritto il singolo agricoltore è suddiviso in quote e rapportato ad un dato numero di ettari ammissibili; 8) infine, per evitare che il livello complessivo degli aiuti superi gli attuali stanziamenti di bilancio, sono fissati massimali nazionali calcolati sulla base dei fondi erogati nel periodo di riferimento in ciascuno Stato membro in virtu' dei precedenti regimi di sostegno.

nuovo regime di pagamento unico non fa, invero, venir meno la natura di sostegno al reddito dell'agricoltore beneficiario che caratterizzava i regimi di sostegno previgenti, di guisa che il suo percepimento, da parte di imprenditori agricoli individuali, società semplici ed enti non commerciali, debba considerarsi un'integrazione del reddito aziendale, in quanto tale ricompresa nella determinazione catastale del reddito agrario di cui all'art. 32 TUIR [284].

Per quanto attiene al trattamento fiscale da riservare al corrispettivo incassato dall'agricoltore cedente a seguito della cessione dei diritti all'aiuto, l'Agenzia è, inoltre, del parere che costituisca, in linea generale, una sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione nell'esercizio in cui è effettuata l'operazione di trasferimento.

In caso di cessioni di diritti all'aiuto effettuate da imprenditori agricoli sottoposti al regime dei redditi agrari, tale sopravvenienza deriva, dunque, direttamente, dalla gestione del patrimonio dell'impresa agricola, i cui proventi sono riconducibili all'esercizio ordinario delle attività di cui all'art. 32 del TUIR.

In caso di affitto dei diritti all'aiuto, occorre, invece, distinguere tra: a) agricoltori assoggettati alla disciplina sui redditi fondiari, per i quali il corrispettivo percepito in virtù della locazione deve intendersi ricompreso nella «parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 TUIR»; e b) agricoltori assoggettati alla disciplina sui redditi d'impresa, per i quali, tale corrispettivo concorre alla formazione del reddito d'impresa, secondo le ordinarie regole fissate nel Capo II del TUIR.

4.6. *L'imputazione del reddito agrario: i redditi dei terreni concessi in affitto o condotti in forma associata*

L'imputazione del reddito agrario segue i criteri normalmente riferibili ai redditi fondiari [285].

Lo stesso viene, invero, attribuito a chi svolga le attività di cui all'art. 32, co.

---

[284] Per le imprese agricole che producono redditi d'impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR gli aiuti percepiti in quanto contributi in conto esercizio, concorrono, invece, alla formazione del reddito imponibile ai sensi dell'art. 85, co. 1, lett. h), TUIR.

[285] In argomento, per tutti, B. BENETTI, *La tassazione dei redditi fondiario e agrario*, Padova, 1965, p.40; M.A. GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti*, Padova, 1983, p. 81 ss.; M. TRIMELONI, *L'impresa nell'agricoltura*, in *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 158.; D. D'AGOSTINO, *L'accertamento su base catastale*, in *il Fisco*, 1997, p. 14294; M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p. 335 ss. e p. 444 ss.

2, TUIR, su un terreno posseduto a titolo di proprietà, usufrutto o enfiteusi.

L'inciso «salvo quanto contenuto nell'art. 33», di cui all'art. 26 TUIR, comporta, tuttavia, un'importante eccezione rispetto alla disciplina generale, con riferimento a quelle ipotesi in cui la titolarità di un diritto reale di godimento sull'immobile risulti disgiunta dall'effettivo esercizio dell'impresa ivi radicata, come avviene, ad esempio, nei casi di affitto del fondo per uso agricolo e di conduzione associata dell'impresa medesima.

In questa prospettiva, a venire in rilievo è, anzitutto, il disposto di cui al primo comma dell'art. 33 TUIR, secondo cui: «se il terreno è dato in affitto per uso agricolo, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario, anziché quello del possessore, a partire dalla data in cui ha effetto il contratto».

Tale previsione normativa trova la propria giustificazione nella natura del reddito di cui si discorre, evidentemente connotata dall'effettivo esercizio sul fondo dell'attività agricola [286].

Si tratta, in buona sostanza, dei casi di c.d. affittanza agraria [287]; ovvero, di quelle situazioni soggettive originate da contratti nel cui ambito il fondo agricolo sia posto al centro di un accordo avente ad oggetto il godimento del bene per fini produttivi [288].

---

[286] M. LEO, *op. ult. cit.*, p. 536.

[287] In argomento vale, particolarmente, segnalare come il codice del 1865 prevedesse esclusivamente la figura dell'affitto di fondi rustici, senza disciplinare separatamente le cose produttive in generale. Già a quel tempo, iniziò, nondimeno, ad avvertirsi la necessità di distinguere la disciplina della locazione di un bene comune da quella relativa la locazione di beni produttivi. Pur trattandosi, in entrambi i casi, di contratti di godimento, le due figure appaiono, invero, profondamente diverse dal punto di vista tecnico-economico, poiché, mentre il primo comporta solo un'occupazione inattiva della cosa locata, l'affitto richiede, invece, all'affittuario «l'applicazione di una perseverante attività di sfruttamento del bene acquistato, alla quale attività l'affittuario è non solo autorizzato, ma anche obbligato, non meno che al pagamento del fitto». In argomento F. SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, 9ª ed., rist. 2012, Milano, *passim.*

[288] In base alla L. 3 maggio 1982, n. 203, il contratto di affitto di fondo rustico è quel contratto con cui una parte, detta concedente, si obbliga a far godere all'altra parte, detta affittuaria, un determinato terreno, per un dato periodo e per un dato corrispettivo, per lo svolgimento di attività agricola. Tale contratto può essere stipulato per iscritto o in forma verbale necessitando, in entrambi i casi, di essere registrato. Il canone pattuito può consistere sia in denaro, sia in una quota dei frutti o in una prestazione in natura. I contratti di affitto stipulati dopo l'emanazione della L. n. 203/1982 hanno durata quindicennale, anche nel caso di affitto a un soggetto che non risulti coltivatore diretto. La durata degli stessi è, invece, di 6 anni, in caso di affitto particellare di terreni montani e in caso di terreni montani destinati ad alpeggio, nel cui ambito sono compresi alloggi per personale e strutture ricovero bestiame. È, comunque, possibile che le parti stipulino tra loro degli

Laddove chi eserciti sul terreno l'impresa agricola, impiegandovi il capitale di esercizio e il lavoro di organizzazione della produzione, non sia l'affittuario ma il comodatario occorre, peraltro, stabilire quale dei due sia il soggetto passivo dell'imposta, verificando se la richiamata qualifica spetti al possessore o a chi conduca, effettivamente, l'impresa, seppure in base a un titolo diverso da quello contemplato dall'art. 33 [289].

Tali profili sono stati al centro di una copiosa giurisprudenza di merito. Quest'ultima, in un primo momento, aveva sostenuto la necessità di attribuire il reddito agrario al comandante, sull'assunto che il comodatario non avesse il possesso del fondo; anche precisando come il contratto di comodato non potesse essere assimilato all'affittanza agraria, data la mancanza di corrispettività che lo connota, nonché la sostanziale diversità tra i due negozi, «non equiparabili nell'ambito delle finalità perseguite dall'erario» [290].

Siffatto orientamento è stato, però, sconfessato da alcune pronunce più recenti nel cui ambito gli stessi giudici hanno ritenuto di attribuire il reddito in discorso al comodatario, conformemente alla prassi amministrativa, generalmente, propensa ad imputarlo a chi eserciti l'attività di cui all'art. 2135 c.c., indipendentemente dal titolo con cui lo faccia [291].

"accordi in deroga", avvalendosi dell'assistenza delle rispettive organizzazioni professionali agricole. In mancanza di disdetta di una delle parti, il contratto si intende tacitamente rinnovato per il periodo minimo, rispettivamente, di quindici anni per l'affitto ordinario e di sei anni per l'affitto particellare. Detta disdetta va comunicata almeno un anno prima della scadenza del contratto, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Per quanto attiene agli obblighi che sorgono in capo alle parti, ai nostri fini vale, specificamente, segnalare come l'affittuario debba impegnarsi a tenere e coltivare il terreno, in base alle regole del buon padre di famiglia, ovvero seguendo le norme di tecnica agraria più opportune per quanto riguarda le rotazioni, le concimazioni ed i lavori agricoli. Lo stesso soggetto si obbliga, inoltre, ad eseguire a sue spese tutte le riparazioni ordinarie, mentre il concedente è tenuto ad eseguire le riparazioni straordinarie, a condizione che le stesse non siano attribuibili a colpa o negligenza del conduttore. In argomento C.A. GRAZIANI, *La riforma dei contratti agrari dal codice civile del '42 alla legge dell'82: spinte sociali ed evoluzione normativa*, in *Nuovo dir. agr.*, 1982, II, p. 630. Per una ricostruzione della nozione di contratto agrario si v. N. IRTI, *Appunti per una classificazione dei contratti agrari*, in *Riv. dir. agr.*, 1961, I, p. 670; M. GOLDONI, *La nozione di contratto agrario. Individuazione dei tipi e trattamento dell'atipico*, Pisa, 1988, p. 130; R. VITOLO, *Il regime delle forme negoziali ed i contenuti dei contratti agrari*, Napoli, 2000.

[289] La delicatezza di tale questione deriva dalla crescente diffusione del contratto di comodato agrario generalmente preferito da chi intenda sottrarsi ai vincoli contemplati dalla normativa in materia di patti agrari.

[290] Il riferimento attiene, anzitutto, alla Commissione Centrale, Sez. XII che, nella decisione 22 gennaio 1985, n. 451.

[291] Si v., ad esempio, la decisione 7 aprile 1986, n. 2922. L'attribuzione del reddito agrario a chi gestisca, direttamente, l'attività agricola, assumendosi le connesse responsa-

Un'ulteriore eccezione agli ordinari criteri di imputazione del reddito che ci occupa è contemplata dal secondo comma dell'art. 33 TUIR, secondo cui: «Nei casi di conduzione associata, salvo il disposto dell'art. 5, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza».

In base a quest'articolo, su ciascun associato incombe l'obbligo di allegare alla propria dichiarazione dei redditi un atto sottoscritto da tutti gli associati, in cui siano indicate le quote di spettanza di ciascuno; di guisa che nel caso in cui esso manchi o sia privo della sottoscrizione anche di un solo di essi, il reddito prodotto si presuma ripartito in parti eguali.

Costituiscono, in specie, figure di conduzione associata dell'attività agricola: la mezzadria [292], la colonia parziaria [293], la compartecipazione e la soccida, la cui disciplina è contenuta negli artt. da 2141 a 2187 c.c. e nella L. 2 maggio 1982, n. 203, di riforma organica della legislazione in materia di contratti agrari.

Tenuto conto di come risulti, attualmente, vietata tanto la stipula dei contratti di mezzadria, quanto quella dei contratti di colonia parziaria, conviene, trattenersi, soprattutto, sulla soccida [294].

---

bilità, indipendentemente dal titolo con cui tale soggetto operi, appare coerente anche con quelle ipotesi in cui l'attività del comodatario travalichi limiti di cui all'art. 32 TUIR, diventando così produttiva di reddito d'impresa.

[292] La mezzadria è un contratto di associazione stipulato tra il concedente, che apporta il godimento del podere ed il mezzadro, che apporta il lavoro proprio e della famiglia colonica, allo scopo di dividere in parti uguali gli utili. In argomento L. BARASSI, *Mezzadria*, in *Enc. giur. it*., Roma, s.a., X, p. i; II, p. 415.

[293] La colonia parziaria è un contratto agrario in cui il concedente e uno o più coloni si associano per la coltivazione di un fondo e per l'esercizio delle attività connesse, al fine di dividerne i prodotti e gli utili. La stipulazione di tali contratti è stata espressamente vietata dalla L. 3 maggio 1983, n. 203, sebbene i contratti stipulati anteriormente a quella data siano ancora validi.

[294] Di tali negozi si è, recentemente, occupata la Corte di Cassazione, soprattutto in termini di abuso del diritto. Il riferimento attiene, particolarmente, alla sentenza 28 agosto 2013, n. 19738, secondo cui, un contratto di soccida semplice, nel cui ambito sia prevista una pattuizione che garantisca al soccidario il mangime corrisposto integralmente dal soccidante, non rappresenta un contratto simulato. Tale previsione non sembra, invero, introdurre un elemento capace di inficiare la funzione economico-sociale del tipo negoziale scelto, normativamente correlata alla ripartizione tra gli associati dell'accrescimento del bestiame e degli altri prodotti e utili che ne derivino, semmai concorrendo a descrivere la funzione che le parti hanno realmente inteso perseguire mediante l'utilizzo dello schema contrattuale della soccida, modulato in relazione ai rapporti economici che le stesse intendevano regolare secondo i rispettivi interessi, attraverso la previsione che il mangime fosse conferito dal soccidante. Su quest'ultimo profilo, i giudici di legittimità sono, peraltro, tornati nella sentenza 6 novembre 2013, n. 24914, per affermare, in continuità con la sentenza 8 settembre 1999, n. 5613, che la ripartizione dell'accrescimento del

Tale contratto è regolamentato, in termini generali, dall'art. 2170 c.c., secondo cui, due soggetti – il soccidante (che concede bestiame e mangime) e il soccidario (che si occupa materialmente dell'attività) – si associano per l'allevamento e lo sfruttamento di una certa quantità di bestiame e per l'esercizio delle attività connesse, per ripartire fra loro l'accrescimento dei capi e degli altri prodotti ed utili che ne derivino [295].

La durata del richiamato rapporto è fissata in tre anni dall'art. 2172 c.c. Alla scadenza del termine, il contratto in discorso non cessa, però, di diritto, in quanto si rinnova tacitamente.

La parte che non intenda rinnovarlo deve, pertanto, dare disdetta almeno sei mesi prima della scadenza, o nel maggior termine fissato dalla convenzione, o dagli usi.

Durante questo periodo, la direzione dell'impresa, in termini gestionali, spetta al soccidante, il quale deve esercitarla secondo le regole della buona tecnica dell'allevamento [296], fermo restando che gli accrescimenti del bestiame, gli altri prodotti ottenuti, gli utili e le spese sostenute, si suddividono tra le parti negoziali in base alle quote stabilite in sede contrattuale [297].

A conclusione del contratto, il soccidante, previa stima del bestiame in essere, preleva la quota di esso che, avuto riguardo al numero, alla razza, al sesso, al peso, alla qualità e all'età sia corrispondente al suo conferimento iniziale.

Il residuo accrescimento di bestiame ed i prodotti in giacenza sono, invece, distribuiti tra le parti in funzione delle quote di ripartizione concordate.

La stima iniziale del bestiame conferito, da svolgere secondo le modalità di cui all'art. 2171 c.c., viene posta in essere al solo scopo di determinare il "*quantum*" cui ha diritto il soccidante al termine del contratto, per rientrare in possesso del conferimento effettuato [298].

---

bestiame e degli altri prodotti e utili rappresenta solo il normale bilanciamento economico dei rispettivi interessi, sicché le parti possono, autonomamente, stabilire un diverso regime senza che ciò alteri, in alcun modo, la natura associativa del rapporto instaurato.

[295] Lo stesso articolo, al co. 2, si preoccupa, anche, di chiarire come l'accrescimento consista tanto nei parti sopravvenuti, quanto nel maggior valore intrinseco che il bestiame abbia al termine del contratto. In quest'ambito, venire in rilievo e, tuttavia, il valore intrinseco e non quello di mercato del bestiame. Non può, pertanto, considerarsi accrescimento ai fini dell'articolo in discorso il maggior valore, ad esempio, riferibile al bestiame a causa della svalutazione monetaria.

[296] La scelta dei prestatori di lavoro estranei alla famiglia del soccidario, *ex* art. 2173 c.c., deve, però, essere fatta col consenso del soccidante; e ciò anche quando secondo la convenzione o gli usi la relativa spesa sia posta a carico del soccidario.

[297] Laddove tale ripartizione non sia pattuita, si rendono, nondimeno, applicabili le convenzioni o gli usi.

[298] F. CASELLA, *La disciplina civile e fiscale del contratto di soccida*, in *Agr.*, 2001, V, p. 315.

Siffatto adempimento, cui deve riferirsi un valore meramente probatorio, non può, peraltro, essere considerato un requisito essenziale per la validità del contratto, che conserva la sua piena efficacia anche nel caso in cui i richiamati elementi non risultino indicati.

Nel richiamato contesto, il rischio di perimento del bestiame grava, generalmente, sul soccidante, a meno che la causa dei danni non possa essere obbiettivamente imputata al soccidario.

È, nondimeno, possibile che in sede contrattuale sia stabilita a carico di quest'ultimo una quota di partecipazione nelle perdite o nella diminuzione di valore che non può, però, essere superiore a quella che gli spetterebbe in sede di ripartizione degli utili.

Nell'ambito della tipologia contrattuale in discorso occorre, peraltro, distinguere tra la sòccida semplice (di cui all'art. 2171 c.c.), in cui il soccidante conferisce il bestiame e il soccidario provvede al suo allevamento e all'esercizio delle attività connesse; la sòccida parziaria (di cui all'art. 2182 c.c), in cui il bestiame è conferito da entrambi gli associati; e la sòccida con conferimento di pascolo (di cui all'art. 2186 c.c.), che si realizza ove il soccidario conferisca il bestiame e il soccidante conferisca il terreno e il pascolo.

Invero, nella seconda, la divisione al termine del contratto tra soccidante e soccidario nella proporzione stabilita tra le parti riguarda sia gli accrescimenti, i prodotti, gli utili e le spese cui si è fatto riferimento in precedenza, sia il bestiame conferito; mentre, la terza è stata ricondotta, dall'art. 25 della L. 3 maggio 1982, n. 203, alla forma dell'affitto, con riferimento alle ipotesi in cui l'apporto di bestiame da parte del soccidante sia inferiore al 20% del valore dell'intero bestiame conferito dalle parti.

Tralasciando le pur rilevanti questioni giurisprudenziali che hanno interessato la qualificazione giuridica di tali contratti[299], ai nostri fini giova, da subito, rammentare come la disciplina fiscale agli stessi riferibile sia stata oggetto di importanti precisazioni da parte del Ministero delle finanze. È stato, inve-

---

[299] Al riguardo giova, ad esempio, richiamare Cass., sez. trib., sentenza 11 dicembre 2013, n. 27679, che ha respinto la pretesa avanzata dall'Ufficio finanziario, nei confronti di una società cooperativa, per l'omessa regolarizzazione dei rapporti intercorsi con alcuni imprenditori agricoli, formalmente definiti dalle parti come contratti di soccida (esenti da IVA), a suo parere qualificabili come contratti d'appalto per l'allevamento e lo sfruttamento del bestiame (soggetti ad IVA), argomentando l'infondatezza dell'orientamento espresso dalla stessa, secondo cui il contratto di soccida, non attribuendo alla "stima" del bestiame effetti traslativi della proprietà, risulterebbe incompatibile con la "comunione proprietaria del bestiame" che si realizzerebbe, invece, con il "conferimento" degli animali. In argomento V. PEIROLO, *La riqualificazione dei contratti di soccida in contratti d'appalto soggetti ad Iva*, in *Agr.*, 2014, II, p. 37; M. BAGNOLI-A. ROCCHI, *Maggiore trasparenza nella cessione di prodotti agricoli ed alimentari*, in *Corr. trib.*, 2012, XLVIII, p. 3743.

ro, quest'ultimo a precisare: a) la diversa struttura associativa che connota il contratto di soccida rispetto al contratto societario; b) l'autonoma soggettività tributaria riferibile al soccidante e al soccidario riguardo ai redditi realizzati dall'attività in commento; c) la necessità di effettuare la ripartizione in relazione ai ricavi lordi e non agli utili netti – motivandola con la circostanza che ognuna delle parti si imputa autonomamente i costi sostenuti nell'esercizio della parte dell'attività di sua competenza – [300].

Ai fini di quest'ultima è, peraltro, necessario che il soccidante tenga una contabilità separata, in cui riporti i fatti gestionali relativi al contratto in discorso.

Assolta tale formalità, ciascun contraente può poi applicare, indipendentemente dalla scelta dell'altro e senza alcuna specifica limitazione, il regime forfettario, di cui all'art. 78 *bis* del D.P.R. n. 917/1986; o il regime analitico di determinazione del reddito d'impresa.

Per la concreta determinazione del reddito è, peraltro, necessaria la preventiva verifica della superficie impiegata nell'attività di allevamento, di guisa che, nel caso di conferimento del mangime da parte del soccidante, il relativo reddito agrario debba essere attribuito al soccidario – essendo quest'ultimo ad apportare il lavoro-; mentre, nel caso in cui il terreno sia sufficiente [301], si può dichiarare solo il reddito agrario, fermo restando per il soccidante l'obbligo di comunicare tempestivamente la quota di reddito agrario imputata al soccidario [302].

Concludendo, qualche cenno meritano, ancora, i criteri di imputazione dei redditi agrari prodotti dalle comunioni tacite familiari [303].

---

[300] Il riferimento attiene, particolarmente, alla Risoluzione ministeriale n. 9/1266 del 26 luglio 1979. Per questo motivo deve escludersi che al contratto in parola si renda applicabile il trattamento tributario previsto dall'art. 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, relativamente ai redditi prodotti in forma associata.

[301] Con la sola esclusione delle società di capitali e di persone diverse dalla società semplice.

[302] F.G. POGGIANI, *La mancata coltivazione dei terreni: determinazione del reddito agrario*, in *Agr.*, 2004, V, p. 302.

[303] La disciplina codicistica delle comunioni tacite familiari era, inizialmente, contenuta nell'art. 2140, le cui disposizioni davano risalto a tale istituto, peraltro assai diffuso nelle campagne come forma di organizzazione dell'impresa su base familiare Tale articolo è stato, però, abrogato dalla riforma del diritto di famiglia del 1975, che ha trasferito la regola concernente le comunioni tacite familiari in seno all'art. 230 *bis*, riconducendolo nell'alveo della disciplina dell'impresa familiare con un rinvio ai soli usi che non contrastino con essa. In argomento R. ALESSI, *op. cit.*, p. 275; G. OPPO, *Impresa familiare*, in *Comm. dir. it. fam.*, diretto da G. Cian, G. Oppo e A. Trabucchi, III, Padova, 1992, p. 515; C.A. GRAZIANI, *Comunione tacita familiare*, in *Noviss. Dig. it.*, App. II, Torino, 1981, p. 192.

Com'è noto, il nostro ordinamento giuridico manca di fornire una definizione di tale istituto, il cui significato va ricercato nell'ambito delle norme contenute in ambito codicistico [304].

Il riferimento attiene, essenzialmente, all'art. 230 *bis* c.c., le cui disposizioni si riferiscono alla "impresa familiare" in generale e, dunque, sia a quella commerciale, sia a quella agricola [305].

Tale articolo, al co. 4, dispone che le comunioni tacite familiari nell'esercizio dell'agricoltura siano regolate dagli usi, salvo che questi ultimi non contrastino con le disposizioni contenute nei precedenti commi nel medesimo articolo [306].

---

[304] In tal senso Cass. civ., sentenza 27 giugno 1990, n. 6559; Comm. Trib. Centr., sez XVI, decisione 19 aprile 1988, n. 3567; Comm. Trib. Centr., sez. XXII, decisione 5 novembre 1990, n. 7147. In termini generali, l'art. 230-*bis* c.c., dispone che il familiare che presti in modo continuativo la sua attività di lavoro nella famiglia o nell'impresa familiare, abbia diritto al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia e alla partecipazione agli utili dell'impresa familiare ed ai beni acquistati con essi nonché, agli incrementi dell'azienda, anche con riferimento all'avviamento, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato. Ciò a meno che non sia configurabile un diverso rapporto giuridico, quale, ad esempio, un rapporto di lavoro subordinato o la partecipazione a una società di fatto.

[305] Una definizione dell'istituto in discorso è stata fornita dalla Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 1688 del 17 febbraio 1987, ha affermato testualmente che: «La comunione tacita familiare non è una comunione (fra familiari) a scopo di godimento, ma l'esercizio in collaborazione reciproca fra vari membri di una stessa famiglia – originari o acquisiti, aventi in ogni caso comunanza di tetto, di mensa e di interessi – di un'impresa».

[306] In argomento A. COLLINI, *Comunione tacita familiare nell'impresa agricola*, in *il Fisco*, 2003, XXXV, parte 1, p. 5558, che pone in luce come l'art. 230-*bis* c.c. riproduca quasi testualmente l'abrogato art. 2140 c.c. Secondo questo Autore: «Tale articolo, nel richiamare gli usi integrativi locali che riconoscevano agli acquisti separati effetti traslativi a favore della comunione, ne percepiva il regime normativo, ponendo come elemento essenziale del rapporto giuridico in discorso l'assoluta mancanza di formalità giuridiche e contabili e la riferibilità alla comunione dei separati acquisti anche immobiliari, compiuti dai singoli compartecipi indipendentemente dalla esistenza di una contestuale o separata dichiarazione scritta ricognitiva della comunione». In giurisprudenza, per tutte, Cass., sentenza 3 luglio 1991, n. 7272; C.T.P. Udine, sez. II, sentenza 20 gennaio 2003. Le notevoli differenze e la sostanziale incompatibilità dell'impresa familiare con la disciplina di qualsiasi tipo di società sono state, recentemente, ribadite dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con sentenza 6 novembre 2014, n. 23676. Su tali profili *amplius* A. TURCHI, *Imputazione dei redditi e comunione dei beni fra coniugi. Considerazioni sull'art. 4 del Testo Unico*, in *Rass. trib.*, 2013, I, p. 150; A. FEDELE, *La comunione legale nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, p. 34; M. NUSSI, *op. ult. cit.*, p. 322: M.A. GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983, p. 29; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, pp. 371 e 374; E. POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, p. 33 ss.

Tanto comporta che ricada poi sull'interprete il delicato compito di stabilire «quanta e quale parte della disciplina consuetudinaria possa superare il giudizio di non contrarietà alla legge» [307].

Dal punto di vista fiscale, normalmente, tali fattispecie producono reddito agrario.

Anche il reddito di allevamento di animali relativo la parte eccedente il limite di cui all'art. 32 TUIR, che concorre a formare il reddito d'impresa, può, nondimeno, essere realizzato da un contribuente che operi in regime di impresa familiare [308].

La disciplina dei redditi in tal modo prodotti è contenuta nell'art. 5, co. 4, TUIR, il quale dispone, letteralmente, che: «i redditi delle imprese familiari di cui all'articolo 230-*bis* del codice civile, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili» [309].

L'applicazione del richiamato regime è, peraltro, subordinata alla condizione: «a) che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo di imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti; b) che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo

---

[307] M. BIONE, *L'imprenditore agricolo*, in *Tratt. dir. comm. e dir. pubbl. econ.*, diretto da F. Galgano, Padova, 1978, p. 545. Tale orientamento è stato fatto proprio anche da R. ALESSI, *op. cit.*, p. 276, secondo cui, agli usi dovrebbe, sostanzialmente, riconoscersi una funzione integrativa della disciplina legale inderogabile; salvo registrare, in via successiva, un'eventuale residualità degli stessi rispetto alla disciplina legale la cui rilevanza qualitativa si riveli tanto decisiva da indurre a ritenere che l'applicazione dell'articolo in discorso alteri l'originaria fisionomia della comunione tacita familiare al punto da tramutarla in impresa familiare.

[308] Cfr. A. MASTROBERTI, *Impresa familiare con "trasparenza" per i collaboratori*, in *Prat. fisc. prof.*, 2015, III, p. 38.

[309] Le peculiarità che connotano le società di fatto e le comunioni tacite familiari sono state oggetto di importanti chiarimenti da parte del Ministero delle Finanze, nella Circolare 19 novembre 1997, n. 292/E. È stato, invero, tale documento di prassi a precisare come: «La comunione tacita familiare non è una comunione (fra familiari) a scopo di godimento, ma l'esercizio in collaborazione reciproca fra vari membri di una stessa famiglia – originari o acquisiti, aventi in ogni caso comunanza di tetto, di mensa e di interessi – di un'impresa».

di imposta; c) che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente»[310].

In argomento, importanti chiarimenti sono stati forniti dall'Amministrazione finanziaria[311]. È stata, in specie, quest'ultima a precisare come l'inserimento delle imprese di cui all'art. 230 *bis* c.c., nel regime fiscale dell'art. 5, co. 4, TUIR non comporti la produzione da parte delle stesse di redditi in forma associata ma, solo, l'applicazione del principio di trasparenza, in funzione del quale, il reddito prodotto è imputato a ciascun avente diritto indipendentemente dall'effettiva percezione[312].

La stessa prassi ha, inoltre, stabilito che i redditi imputati ai collaboratori familiari – in proporzione alle rispettive quote di partecipazione – non rappresentano costi nella determinazione del reddito imponibile dell'impresa familiare, bensì una ripartizione dell'utile della stessa che vanno a ridurre il reddito del titolare in sede di dichiarazione dei redditi[313].

Molti dei documenti licenziati sembrano, invero, recepire un orientamento consolidato della giurisprudenza di merito, sostanzialmente convinta della necessità di superare sia gli schemi della comunione di mero godimento di cui all'art. 177 c.c., sia quelli di natura societaria, di cui all'art. 2251 e seguenti del c.c., per riconoscere all'istituto in discorso natura di associazione spontanea nascente in via di fatto, come conseguenza dell'*affectio familiaris* che unisce fra di loro i componenti di un nucleo familiare, aventi comunanza di tetto, di mensa, di utili e di perdite, senza formalità ed obbligo di rendiconto e sulla base di un patrimonio comune, cumulando per le esigenze di impresa, i loro rapporti lavorativi, diretti e coordinati da uno di essi, il quale svolge il ruolo di capo[314].

---

[310] Ai sensi del co. 5 dell'articolo, per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, si intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

[311] Il riferimento attiene, particolarmente, alla Risoluzione n. 233/E del 10 giugno 2008.

[312] Cfr. F. DEZZANI-L. DEZZANI, *"Impresa familiare": scritture contabili*, in *il Fisco*, 2008, XXVI, parte 1, p. 4645.

[313] Si v. Risoluzione n. 176/E del 28 aprile 2008. Su tali profili si sofferma A. GALASSO, *Impresa familiare comunione tacita familiare nell'esercizio dell'agricoltura*, in *Riv. dir. agr.*, 1976, I, p. 156, secondo cui: «il legislatore ha trovato il modello per un'equa remunerazione del lavoro prestato dei componenti la famiglia proprio in un istituto fondamentalmente agrario quale la comunione tacita familiate», in tal modo riavvicinando il modello della famiglia rurale, già in atto nelle campagne e quello di famiglia civile ridisegnato dalla riforma del 1975.

[314] Cfr. C.T.P. Friuli-Venezia Giulia, Udine, sez. II, sentenza 20 gennaio 2003, n. 216.

4.7. *L'imputazione del reddito agrario prodotto dalla coltivazione di vegetali per conto di terzi*

Il regime fiscale applicabile ai soggetti che coltivino vegetali per conto di terzi è stato, significativamente, innovato dall'art. 1, co. 176 della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria 2008).

Detta norma ha, invero, inserito nell'art. 33 TUIR il co. 2-*bis*, in funzione del quale, si considerano «produttive di reddito agrario anche le attività di coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi svolte nei limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b)».

Tale disposizione, che tende a riaffermare il valore dell'impianto giuridico posto a sostegno della qualifica di imprenditore agricolo – opponendo una sola eccezione di merito rispetto alla condizione di possesso riferita al bene coltivato o allevato – [315] è stata, inizialmente, oggetto di importanti dubbi applicativi, relativamente alle sue modalità di svolgimento.

Le incertezze riguardavano, essenzialmente, la possibilità di svolgere l'attività in esame sul fondo del committente.

Parte della dottrina era propensa ad ammettere quest'evenienza, sull'assunto che il coltivatore del fondo operasse alla stregua di un semplice contoterzista, senza rendersi apparentemente conto di come, per questa via, oggetto di tassazione in capo al coltivatore sarebbe stato, comunque, il reddito agrario relativo al terreno del committente e non i corrispettivi percepiti in funzione della prestazione svolta.

Una diversa linea interpretativa, più ragionevolmente, tendeva, invece, a negarla, sull'assunto che sebbene la coltivazione configurasse una prestazione di servizio, lo svolgimento della stessa non consentisse di individuare nel prestatore la figura del contoterzista, quanto piuttosto quella dell'imprenditore agricolo [316].

Al riguardo, importanti chiarimenti sono pervenuti dall'Agenzia delle Entrate, la quale, nell'aderitre al secondo degli orientamenti citati, ha anche precisato come la *ratio* della riforma introdotta dalla Finanziaria 2008 attenesse, essenzialmente, alla necessità di accordare la giusta rilevanza ad una attività tipicamente agricola che, seppure svolta per conto di altri, si concretizza nello svolgimento di attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso di carattere vegetale, utilizzando il proprio fondo [317].

---

[315] Cfr. M. BAGNOLI, *Attività di coltivazioni di vegetali di terzi*, in *L'Iva*, 2008, V, p. 15.

[316] In argomento I. DE LEONARDIS, *Coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi: aspetti fiscali*, in *Agr.*, 2008, II, p. 81.

[317] Cfr. Circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E.

Per questa prassi, il richiamo posto dalla norma, all'art. 32, co. 2, lett. b), TUIR, consente, inequivocabilmente, di ricondurre l'attività in questione tra le attività principali svolte dall'imprenditore agricolo, sia in via esclusiva, sia parallelamente ad altre.

La stessa risulta, quindi, non solo, collocabile a pieno titolo fra quelle agricole, sia dal punto di vista civilistico, sia da quello fiscale, ma, anche, tale da determinare lo *status* di imprenditore agricolo in capo a colui che la svolga, con possibili effetti in campo previdenziale ed assistenziale, giuslavoristico e creditizio [318].

Nella prima accezione occorre rammentare come l'ambito di applicazione oggettivo della norma in esame sia vincolato allo svolgimento di un'attività volta all'accrescimento di sementi, talee o piante, da parte di un soggetto che operi per conto di un altro soggetto, proprietario dei vegetali coltivati.

Siffatta attività può essere svolta dal "prestatore" sia utilizzando un fondo proprio, detenuto a titolo di proprietà, usufrutto o comodato, sia avvalendosi di un fondo appositamente condotto in affitto; e può riguardare sia il ciclo biologico dei vegetali coltivati, sia una fase necessaria dello stesso.

Possono, pertanto, formare oggetto di consegna anche vegetali che abbiano già subito una o più fasi di esso.

Dal punto di vista soggettivo, a venire in rilievo sono, sempre, due soggetti: il "committente" e il "prestatore": il primo detiene la proprietà dei vegetali; il secondo s'impegna a coltivarli per suo conto.

La differenza tra i due risiede, essenzialmente, nella circostanza che, mentre il committente può (o meno) essere un imprenditore agricolo, il prestatore debba esserlo necessariamente.

Per questa via, il reddito del coltivatore viene determinato *ex* art. 34, co. 1, TUIR, attraverso l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe, in base alle norme della legge catastale, *sub conditione* che l'attività di coltivazione rientri nei limiti di cui all'art. 32, co. 2, lett. b), secondo cui, per «le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie», la superficie adibita a coltivazione non può eccedere il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste.

In costanza di un'attività che ecceda tali limiti, il reddito relativo la parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa del soggetto esaminato nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie su cui la produzione insista, in proporzione alla superficie eccedente, *ex* art. 56-bis, co. 1, TUIR.

Lo stesso regime impositivo viene accordato al committente, persona fisica o giuridica, nel caso in cui lo stesso: a) sia un imprenditore agricolo che abbia

[318] Cfr. M. BAGNOLI, *op. cit.*, p. 18.

optato per la determinazione del reddito su base catastale; b) dimostri di essersi occupato, prima della consegna del vegetale al prestatore, o dopo la riconsegna dello stesso, di una fase necessaria del relativo ciclo biologico [319].

Diversamente, se l'attività del committente si limita alla mera rivendita, ovvero alla cessione dei prodotti coltivati, si applicano le regole che sovraintendono la determinazione del reddito d'impresa.

Il richiamato regime non è, peraltro, opzionabile per le persone fisiche e le società semplici; mentre, le altre società agricole disciplinate dall'art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004, come modificato dal D.Lgs. n. 101/2005, possono rinunciarvi, nel caso in cui preferiscano determinare i propri redditi su base analitica.

4.8. *La determinazione del reddito agrario*

L'art. 34, co. 1, TUIR dispone che: «Il reddito agrario è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe secondo le norme della legge catastale».

Analogamente a quanto previsto per il reddito dominicale, il legislatore ha, invero, preferito sottoporre a tassazione il reddito medio presunto e forfettariamente determinato in riferimento a particelle tipo di terreni, piuttosto che la ricchezza effettivamente prodotta dal contribuente nell'esercizio dell'attività agricola [320].

A seconda della classe e della qualità del fondo utilizzato per lo svolgimento della richiamata attività viene, dunque, quantificato il rendimento del fatto-

---

[319] In argomento S. MOGOROVICH, *Finanziaria 2008: le novità in materia di agricoltura*, in *il Fisco*, 2008, XIII, Parte I, p. 2311, che, nel sottolineare come la tassazione in capo al committente vari significativamente in funzione delle modalità di impiego dei beni ottenuti dalla produzione che è stata fatta altrove, chiarisce che: «se l'attività del committente è limitata alla mera rivendita (ovvero alla cessione in assenza della cura di un ciclo biologico) si è in presenza di un reddito d'impresa essendo evidente la componente commerciale. Se, invece, il committente è un produttore agricolo che riceve la talea o la pianta e la impiega in un ciclo biologico della stessa (o di una fase necessaria del ciclo vegetale), la tassazione in base al reddito agrario non viene meno».

[320] Su tali profili si sofferma, particolarmente, S. PANSIERI, *Redditi fondiari*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012, p. 155, secondo cui, «può», peraltro, «affermarsi che, di norma, il reddito effettivo derivante dall'esercizio delle attività agricole supera quello determinato sulla base delle rendite catastali. Tale circostanza suscettibile di generare il fenomeno delle cc.dd. rendite fiscali, può giustificarsi con l'interesse del legislatore a incentivare un'attività, come quella agricola, essenziale per il Paese, ma che le giovani generazioni tendono ad abbandonare a favore di altre professioni ritenute più gratificanti».

re lavoro e del fattore capitale, sulla base di tariffe d'estimo applicabili alle singole particelle catastali di cui lo stesso si compone.

Per garantire la maggiore aderenza possibile tra valori catastali e valori effettivi, il secondo comma dell'articolo prevede, inoltre, che le tariffe in discorso vengano sottoposte a revisione contestualmente a quelle di cui all'art. 28, co. 2-3 e 4, TUIR.

La legittimità di questo metodo di determinazione reddituale e, in particolare, la sua attitudine a rappresentare la capacità contributiva di dell'impresa che ci occupa risulta, da tempo, al centro del dibattito dottrinale nonché, di importanti pronunce giurisprudenziali [321].

In argomento, vale, certamente, segnlare la famosa sentenza 31 marzo 1965, n. 16, con cui la nostra Corte Costituzionale ha avallato la legittimità del metodo catastale [322], peraltro, chiarendo come la capacità contributiva non sia

---

[321] In argomento si v., particolarmente, F. PICCIAREDDA, *op. ult. cit.*, p. 144, secondo cui i criteri di determinazione catastale paiono insoddisfacenti soprattutto in virtù del mancato rispetto da parte degli stessi del criterio dell'effettività dei redditi e, quindi, dell'effettività della capacità contributiva. In argomento già A. DI PIETRO, *Incongruità del sistema fiscale attuale*, in *I Georgofili – Quaderni*, 2002, II, p. 150, secondo cui dovrebbe tenersi, particolarmente, conto della reale misura degli ammortamenti – superando la rigidità del criterio del reddito medio – e degli interessi passivi.

[322] Sul punto, giova, peraltro, rammentare come la nostra Corte Costituzionale si fosse dimostrata sensibile verso la conservazione del metodo catastale anche prima del 1965. In quest'ottica, si può, ad esempio, citare la sentenza n. 48 dell'11 luglio 1961, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, I, Milano, 1957-1984, p. 115 ss. Nel pronunciarsi sulla legittimità costituzionale della L. 20 ottobre 1954, n. 1044, che demandava al Ministro dei lavori pubblici il potere di approvare l'aggiornamento del valore ai fini dell'imposta di successione, la Corte ha, invero, affermato che il disposto di cui all'art. 23 Cost. «non esige che la istituzione del tributo avvenga "*per legge*", cioè che tutti i presupposti e gli elementi della prestazione ricavino dalla legge la loro determinazione; ma vuole che avvenga "*in base alla legge*", di tal che, (…), consente che sia rinviata a provvedimenti amministrativi la determinazione di elementi o di presupposti della prestazione che siano espressione di discrezionalità tecnica, purché risultino assicurate le garanzie atte ad escludere che la discrezionalità si trasformi in arbitrio. Ora, l'art. 1 della legge impugnata si è limitato a dettare norme per l'accertamento dell'imponibile di un tributo che, come l'imposta di successione, ha ben lontane radici legislative; e ha dettato norme che impegnano, non una discrezionalità mera dell'ente impositore, ma un suo apprezzamento tecnico. La legge, infatti, impone di calcolare il valore dei fondi rustici caduti in successione in base alle tabelle compilate dalla Commissione censuaria centrale, per l'applicazione, a tali fondi, dell'imposta progressiva straordinaria sul patrimonio, ed aggiornate secondo un coefficiente determinato ogni anno dalla stessa Commissione censuaria, che deve essere approvato con decreto del Ministro delle finanze. E le tabelle base, in forza degli artt. 9 e seg. del D.Lgs. 11 ottobre 1947, n. 1131, erano state formate mediante l'aggiunta, al reddito imponibile dominicale, di coefficienti stabiliti dalla Commissione censuaria centrale per zone economico-agrarie, con riguardo alla qualità di coltura ed alla classe di produttività;

rivelata solo dal reddito che, di fatto, percepisca la persona gravata dal tributo, dato che quando oggetto dell'imposta è una cosa produttiva, la base per la tassazione è data (e la capacità del contribuente è rivelata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricavi il possessore; dalla produttività e non dal prodotto reale.

Secondo la Corte è, peraltro, giusto che ciò avvenga dato che l'imposta costituisce, anche, incentivo alla congrua utilizzazione del bene, volto a favorire un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica e un più ampio contributo al progresso materiale del Paese.

Nella prospettiva accolta, la legge che disciplina le imposte immobiliari non indulge, né può indulgere, all'inerzia, all'incapacità di gestione, alla liberalità del contribuente che, ad esempio, non tragga adeguato compenso dall'impiego del suo immobile; ed è perciò che «colpisce il possessore (…) non sopra il canone effettivamente conseguito, ma su quello che, a parità di condizioni, avrebbe potuto conseguire l'uomo medio (…)»[323].

Questo indirizzo giurisprudenziale, pur inizialmente sconfessato da una coeva pronuncia in cui la stessa Corte aveva negato che vi fossero differenze tra aziende agricole e commerciali, quanto alla situazione di fatto – ;[324] nonché, da una giurisprudenza successiva in cui è stata riconosciuta la sempre mi-

---

non è contestabile che queste direttive non lasciavano alcun arbitrio alla Commissione censuaria, la quale aveva un compito di controllo dei dati predisposti dall'amministrazione del catasto e dei servizi tecnici erariali, sulla base delle osservazioni prodotte dalle Commissioni censuarie comunali e da quelle provinciali. Gli ulteriori coefficienti che la legge impugnata impone di applicare per l'adeguamento delle tabelle-base non possono nemmeno essi risultare dall'esercizio di una mera discrezionalità, perché è nello spirito della legge che debbono rapportare le tabelle stesse ai mutamenti delle condizioni economiche verificatesi successivamente alla data della compilazione di quelle tabelle e, quindi, a situazioni obiettivamente rilevabili: il deferimento del compito di determinare il coefficiente a quella stessa Commissione censuaria centrale che istituzionalmente opera assistita da un collegio di periti, chiamato, fra l'altro, a raccogliere e coordinare, in ufficio e con sopraluoghi, tutti gli elementi tecnici ed economici necessari alla Commissione stessa (art. 28, T.U. 8 ottobre 1931, n. 1572 delle leggi sul nuovo catasto, e artt. 7 e 24 legge 8 marzo 1943, n. 153, sulle Commissioni censuarie), è prova certa del carattere tecnico del giudizio che conduce alla determinazione del coefficiente adeguativo; in modo che, per questa parte, non v'é infrazione, nella legge impugnata, alla norma della Costituzione invocata dell'ordinanza di rimessione».

[323] Su tale orientamento viene criticato da F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 363; L. TOSI, *Il requisito di effettività*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993, p. 120; N. D'AMATI, *Profili costituzionali del catasto*, in *Rass. trib.*, 1986, II, p. 699; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, 4ª ed., Milano, 2004, p. 95.

[324] Corte cost., sentenza 12 luglio 1965, n. 69.

nore distinguibilità dei vari settori produttivi, specie per l'importanza progressivamente assunta dalle attrezzature mobiliari e immobiliari, in agricoltura – [325] è stato, più recentemente, confermato da un'ordinanza, nel cui ambito, i giudici costituzionali hanno sostenuto la ragionevolezza della scelta operata dal legislatore tributario, nel disporre l'utilizzazione delle tariffe d'estimo per la determinazione della base imponibile, sottolineando, non solo, la realisticità di siffatto criterio ma, anche, la potenziale utilità di quest'ultimo ai fini della semplificazione e della rapidità dei procedimenti di accertamento dei redditi e della prevenzione del contenzioso [326].

Sebbene le argomentazioni, di volta in volta, addotte a livello giurisprudenziale siano state ritenute sostanzialmente insoddisfacenti da buona parte della dottrina, secondo cui il rispetto della "tradizione", spesso richiamato a fondamento e giustificazione di questo metodo impositivo, può diventare fonte d'irragionevole sperequazione [327], oltre che di contrasto con l'attuale sistema tributario, basato su imposte personali e non più reali [328], in tempi più recenti, il Legislatore tributario, non solo, ha ritenuto di poterlo mante-

---

[325] Corte cost., sentenza 14 luglio 1976, n. 167. Cfr. B. NICHETTI, *Il principio di capacità contributiva nell'imposizione catastale del sistema agricolo: effetti della separazione tra reddito agrario e reddito dominicale, introdotta dall'Imu*, in *Riv. dir. trib*., 2013, IV, p. 351.

[326] Corte cost., ordinanza 25 novembre-10 dicembre 1987 n. 482. In argomento G. MELIS, *Sistema catastale e fiscalità immobiliare: questioni attuali*, in F. PISTOLESI (a cura di), *Fiscalità immobiliare*, Atti del Convegno di Siena, 12 febbraio 2010, p. 101.

[327] Al riguardo A. ROCCHI-L. SCAPPINI, *Entro quali limiti rilevano le plusvalenze nelle cessioni di imprese agricole?*, in *il Fisco*, 2016, XX, p. 1935, che citano, ad esempio, il caso della detrazione degli interessi passivi sui mutui, consentita anche in regime di determinazione catastale, quello delle agevolazioni connesse al possesso della prima casa, nonché, i criteri di determinazione del reddito in presenza di immobili locali. Per tali Autori, «In tutte queste ipotesi i confini tra reddito medio ordinario e reddito effettivo tendono», invero, «a confondersi e lo stesso reddito fondiario oltrepassa i limiti assegnato alle altre categorie reddituali presenti nel TUIR. In questo modo, la linearità delle argomentazioni che stanno alla base della determinazione del reddito sulla base dei coefficienti viene ad infrangersi minando alla base la stessa coerenza interna della normativa».

[328] Sul punto S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 137. In argomento si v., anche, L.R. CORRADO OLIVA, *Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale sugli immobili. Alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, III, p. 10623; M. MICCINESI, *La morosità del conduttore: occasione e spunti per una riflessione sul reddito dei fabbricati*, in *Riv. dir. fin*., 1985, 294 ss., secondo cui, «la capacità contributiva deve essere effettiva, non fittizia; è quindi con essa incompatibile la configurazione di un reddito meramente potenziale, e pertanto inesistente, quale che sia la *ratio* ispiratrice della norma»; E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984, p. 202 ss. e F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 363 ss.

nere, ma ne ha, addirittura, esteso l'utilizzo ad altri tributi e altri redditi [329].

Il riferimento attiene, particolarmente: a) all'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986, che ha reintrodotto il sistema di valutazione automatica dei terreni non edificatori ai fini dell'imposta di registro, estendendola ai fabbricati ad uso abitativo la cui cessione sia avvenuta in favore di persone fisiche che non abbiano agito nell'esercizio di un'attività professionale o d'impresa e che abbiano manifestato la propria volontà di avvalersi della regola del "prezzo-valore" di cui all'art. 1, co. 497-498 della L. 23 dicembre 2005, n. 266 e all'art. 1, co. 309 della L. 27 dicembre 2006, n. 296; b) all'art. 8 della L. 17 dicembre 1986, n. 880, che ha esteso alle imposte successorie il sistema di determinazione automatica dei terreni e dei fabbricato già applicato per l'imposta di registro; c) all'art. 58, co. 2 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, che si richiama, esplicitamente, ai criteri di determinazione automatica di cui all'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986, ai fini della determinazione degli immobili strumentali per destinazione che l'imprenditore decida di estromettere dall'impresa, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva; e d) all'art. 5 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che, si richiama al medesimo articolo ai fini della determinazione del valore degli immobili da assoggettare all'IMU.

Al sistema che ci occupa sono state, peraltro, poste alcune deroghe volte a tassare in misura effettiva alcune *species* di redditi fondiari, in funzione delle specifiche caratteristiche alle stesse riferibili.

Per quanto di nostro interesse, è, ad esempio, il caso: a) del reddito dominicale dei terreni dati in affitto per uso agricolo con contratti assoggettati a regimi vincolistici: determinato in misura pari al relativo canone, ove questo sia inferiore, per oltre un quinto, alla rendita catastale (art. 185, co. 1, TUIR); e b) del reddito agrario delle attività di allevamento di animali, dell'attività di produzione di vegetali e delle attività connesse di manipolazione conservazione, valorizzazione, trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli e zootecnici, per la parte che ecceda i limiti di cui all'art. 32 TUIR: tassato secondo le regole proprie dei redditi d'impresa (art. 55 TUIR).

In ottica analoga si può, inoltre, citare: c) l'art. 1, co. 4 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui, per il contribuente che non sia obbligato alla tenuta delle scritture contabili e non abbia realizzato redditi ulteriori, per i quali sia tenuto alla dichiarazione dei redditi, non sono imponibili i redditi fondiari di importo inferiore o uguale a 185,92 euro, al lordo della deduzione di cui all'art. 10, co. 3-*bis* del TUIR; ovvero, quelli dovuti al possesso della sola abitazione principale e delle relative pertinenze, e d) l'art. 11, co. 2-*bis* del TUIR,

[329] Sul passaggio da un sistema tributario basato sull'imposizione patrimoniale a quello basato sull'imposizione personale si v. A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin.*, 2002, III, p. 451.

secondo cui, l'imposta non è dovuta «se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi fondiari di cui all'articolo 25, di importo complessivo non superiore a 500 euro».

In argomento, qualche considerazione merita, da ultimo, il terzo comma dell'art. 34 TUIR che, nel disporre che le revisioni del classamento dei terreni di cui agli artt. 29 e 30 TUIR valgano, anche, per la categoria reddituale in esame, prevede la possibilità che le denunce relative alle variazioni in aumento o in diminuzione del reddito poste a carico del possessore, in caso di affitto del fondo o di conduzione associata dell'impresa agricola, siano presentate, anche, dall'affittuario o da uno degli associati, in tal modo liberando il possessore dall'obbligo di effettuarle.

4.8.1. *Il regime fiscale delle plusvalenze generate dalle imprese agricole che svolgano attività comprese nei limiti di cui all'art. 32 TUIR: il principio di assorbimento*

La possibilità di sostituire il reddito effettivamente prodotto con quello risultante dall'applicazione delle tariffe d'estimo generalmente concessa agli imprenditori agricoli incontra alcuni limiti in tema di operazioni straordinarie.

Il riferimento attiene, particolarmente, ai plusvalori derivanti dalla cessione dell'azienda, di parte di essa o di parte del terreno, nonché, dal conferimento di partecipazioni societarie[330].

Al riguardo occorre, anzitutto, distinguere tra plusvalenze "tipiche" e "atipiche". Ciò in quanto, mentre le prime sono correlate alla dismissione di singoli cespiti aziendali, di guisa che l'effetto "sostituzione" del reddito effettivo con il reddito fondiario sia subordinato all'accertamento della strumentalità dell'operazione in discorso all'attività agricola; le seconde si generano in un ambito che, pur essendo astrattamente collegato all'impresa, risulta sostanzialmente estraneo alla stessa[331].

In termini generali, alle imprese agricole esercitate in forma individuale (ma anche alle persone giuridiche) è data la possibilità di applicare la c.d. regola dell'assorbimento.

Le plusvalenze generate dal trasferimento del complesso aziendale, di parte di esso o dei relativi terreni, risultano, dunque, irrilevanti ai fini della de-

---

[330] La questione relativa al rapporto tra la normalizzazione del reddito fondiario e le altre categorie reddituali contemplate dal TUIR risulta evidentemente complessa per l'interprete, da sempre costretto a confrontarsi con uno dei profili più lacunosi della disciplina delle imposte sui redditi. Per approfondimenti sul regime fiscale delle plusvalenze anteriore alla riforma del 2001, si v. P.R. SORIGNANI-A. ROCCHI, *La tassazione delle plusvalenze delle imprese agricole*, in *Corr. trib.*, 2001, XXXIX, p. 2928.

[331] A. ROCCHI-L. SCAPPINI, *op. cit.*, p. 1938.

terminazione della base imponibile, in quanto "assorbite" dal reddito individuato catastalmente.

Sul regime fiscale delle plusvalenze "tipiche" si è soffermata, anzitutto, l'Agenzia delle Entrate, per ribadire come il conferimento di un'azienda agricola esercitata nei limiti dell'art. 32 TUIR non generi plusvalenze tassabili[332].

Lo stesso Organo ha, nondimeno, ritenuto di dover distinguere tra: a) il caso dell'azienda che svolga attività compresa nei limiti dell'art. 32 TUIR: nel cui ambito, la plusvalenza derivante dalla cessione è assorbita per intero dal reddito catastale; b) il caso dell'azienda che svolga attività eccedente i limiti dell'art. 32 TUIR e che eserciti anche attività commerciale: in cui la plusvalenze derivanti dall'eventuale cessione rilevano per intero come reddito d'impresa; e c) il caso dell'azienda gestita da una società commerciale: le cui plusvalenze da cessione rilevano in ogni caso[333].

Siffatta impostazione è stata, in buona parte, confermata dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha sostanzialmente confermato la correttezza della richiamata opzione normativa, anche precisando come la tipologia di accertamento in esame trovi applicazione nei confronti degli imprenditori agricoli solo nell'ipotesi in cui possa fondatamente presumersi il possesso di redditi di natura diversa rispetto a quello fondiario derivante dall'esercizio dell'attività agricola svolta nei limiti dell'art. 29 del TUIR, sull'assunto che i valori indicati nelle tariffe d'estimo, sono valori «medi», in quanto tali, inidonei ad esprimere il reddito «effettivo» del contribuente[334].

---

[332] Cfr. Circolare 9/9/252 del 21 marzo 1980. Su tali profili M. INGROSSO, *op. cit.*, p. 93, che si sofferma, particolarmente, sulla necessità distinguere la "cessione d'azienda" dal "conferimento d'azienda". Invero, mentre nel primo caso viene ad esistenza un contratto di vendita *sui generis*, il cui corrispettivo è rappresentato da un prezzo; nel secondo si realizza un'attribuzione di partecipazioni (quote o azioni) al capitale sociale.

[333] Si v. la Risoluzione n. 9/1597 del 6 settembre 1980. Tale documento di prassi ha distinto, in specie, tra: 1) il caso in cui l'azienda svolga attività compresa nei limiti dell'art. 29 TUIR, nel cui ambito, la plusvalenza derivante dalla sua cessione è assorbita per intero dal reddito catastale; 2) il caso in cui l'azienda svolga attività che eccede i limiti dell'art. 29 ed eserciti anche attività commerciale, in cui la plusvalenza derivante dalla sua cessione rileva per intero come reddito d'impresa; e 3) il caso in cui l'azienda sia gestita da una società commerciale, in cui la plusvalenza derivante dalla cessione rileva in ogni caso. Nel commentare le agevolazioni fiscali di cui all'art. 10 della L. n. 904/1977, la richiamata Circolare ha, anche, chiarito come «le agevolazioni in discorso non hanno ragion d'essere quando si tratti di conferimento di azienda agricola esercitata entro i limiti dell'articolo 28 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, che provenga da persone fisiche o da società semplici trattandosi di beni non produttivi di reddito d'impresa».

[334] Il riferimento attiene, particolarmente, a Cass., sentenza 12 novembre 1999, n. 12528. Cfr. G.F. CATTELAN, *La cessione di azienda agricola*, in *Corr. trib.*, 2000, XLII, p. 3082, secondo cui tale impostazione, è stata in più occasioni confermata anche dall'Amministrazione finanziaria. Quest'ultima, infatti, in sede di commento alle agevolazioni fi-

scali di cui all'art. 10 della L. 16 dicembre 1977, n. 904, secondo cui, l'applicazione dell'allora vigente art. 54 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (concernente anch'esso la tassazione dei plusvalori patrimoniali d'impresa) veniva sospesa per le plusvalenze realizzate in sede di conferimento di aziende (o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa) in società esistenti o da costituire, ebbe ad affermare che le agevolazioni in discorso «non hanno ragion d'essere quando si tratti di conferimento di azienda agricola esercitata entro i limiti dell'art. 28 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 che provenga da persone fisiche o da società semplici (poiché in tal caso il conferimento non darebbe luogo a tassazione ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. n. 597) trattandosi di beni non produttivi di reddito d'impresa». In argomento, degni di nota appaiono, anche, alcuni arresti della più recente giurisprudenza di merito e, particolarmente, la sentenza 10/29/2010 della C.T.R. del Piemonte. La vicenda esaminata traeva origine da una rettifica dell'Agenzia delle Entrate di Rivarolo Canavese (TO) che, in riferimento a un atto di cessione di azienda agricola, aveva presunto l'omessa quantificazione di un avviamento commerciale pari a 150 mila euro. Con il ricorso introduttivo, il contribuente interessato aveva sostenuto l'inapplicabilità alle aziende agricole delle disposizioni di cui all'art. 16, co. 1, lett. g) del vecchio TUIR n. 917/1986. Decidendo sulla causa, la C.T.P. di Torino, lo aveva accolto solo parzialmente, ritenendo di dover adeguare il reddito accertato a quanto proposto in sede di accertamento con adesione dall'Ufficio, ma non accettato dal contribuente. Avverso a tale decisione, quest'ultimo aveva, quindi, proposto un appello per ribadire la «non tassabilità» delle plusvalenze che, in caso di cessione di azienda avrebbero potuto verificarsi solo per l'impresa ordinaria e non per quella agricola; e per sottolineare l'inesistenza di alcuna prova sul pagamento del prezzo relativo all'avviamento ipotizzato. Ebbene, nel pronunciarsi sulla causa, la C.T.R. del Piemonte ha accolto la tesi prospettata dal contribuente e ribaltato l'orientamento espresso dalla C.T.P., affermando che la cessione di un'azienda agricola non sia, comunque, tale da produrre plusvalenze tassabili (ciò, ovviamente, a condizione che la stessa abbia optato per il regime di determinazione del proprio reddito imponibile di cui all'art. 32 TUIR). Per i giudici regionali, nell'art. 16, co. 1, lett. g) del vecchio TUIR manca, infatti, qualsiasi riferimento alle plusvalenze derivanti dalla cessione di aziende agricole; di guisa che appaia, dunque, «chiara e inconfutabile l'inesistenza del presupposto impositivo». Tali conclusioni sono, ovviamente, riferibili alle sole imprese agricole che abbiano optato per la determinazione su base catastale dei propri redditi. In assenza di opzione sono, invero, applicabili le disposizioni ordinarie in tema di determinazione del reddito d'impresa, valendo le regole generali che disciplinano le plusvalenze derivanti da cessione di azienda, ivi comprese quelle della tassazione separata, ricorrendone i presupposti. Cfr. M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, p. 99. Sostanzialmente conforme la C.T.R. di Potenza che, nella sentenza n. 5/1/16, afferma, testualmente, che: «la cessione di un'azienda agricola non genera plusvalenza quando si tratta di azienda esercitata entro i limiti dell'art. 32 che provenga da persone fisiche o società semplici». Su tali profili A. ROCCHI-L. SCAPPINI, *Entro quali limiti rilevano le plusvalenze nelle cessioni di aziende agricole?*, in *il Fisco*, 2016, XX, p. 1935, che si interrogano, particolarmente, su cosa accada nel caso in cui l'azienda contenga singoli beni "plusvalenti", come avviene ad esempio nel caso di un terreno edificabile, peraltro rammentando come in proposito abbia già avuto modo di esprimersi l'Agenzia delle entrate, per chiarire come il corrispettivo percepito per la cessione costituisca, in ogni caso, un valore riferito all'azienda come unitario complesso di beni. In argomento, si v., anche, A. PICCOLO, *Niente Irpef per la vendita di un'azienda individuale agricola, Commento*, in *il Fisco*, 2016, IX, p. 889 che, nel com-

Un discorso parzialmente diverso può, invece, farsi con riferimento alle cc.dd. "plusvalenze atipiche", le quali vengano, come detto, ad esistenza in ambiti non connessi all'esercizio dell'impresa agricola [335].

Si pensi, ad esempio, ai proventi derivanti dalla cessione di terreni "agricoli" [336], divenuti "edificabili" [337] in base ai nuovi strumenti urbanistici [338].

---

mentare la sentenza della C.T.P. di Potenza in discorso, sottolinea come «un rilievo della sentenza (…) che merita di essere segnalato è quello secondo cui l'Ufficio, al fine di giustificare la propria pretesa, ha sostenuto senza fornirne prova che i terreni *de quibus* sono *potenzialmente*". Invero, per tale Autore, «ai fini tributari (imposte sia erariali che comunali), non assumerebbero più alcuna rilevanza né l'edificabilità potenziale, né quella di fatto di un terreno. Infatti, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 36, comma 2 del D.L. n. 223/2006 (convertito dalla Legge n. 248/2006), che ha fornito l'interpretazione autentica del D.P.R. n. 633/1972, del D.P.R. n. 131/1986, del D.P.R. n. 917/1986 e del D.Lgs. n. 504/1992, l'edificabilità di un'area va desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nello strumento urbanistico generale (PRG o PGT) adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi del medesimo».

[335] La definizione è mutuata da A. ROCCHI-L. SCAPPINI, *op. ult. cit.*

[336] In una diversa prospettiva, giova rammentare come alla vendita di un terreno agricolo possano conseguire effetti diversi, ai fini dell'imposizione diretta. Invero, rispetto a questi ultimi, la possibilità che si realizzi una plusvalenza è condizionata al mancato decorso del termine di 5 anni dall'acquisto, laddove la vendita dei terreni edificabili – se effettuata ad un prezzo superiore al prezzo di acquisto – determina sempre una plusvalenza tassabile a prescindere dall'epoca in cui ciò si verifichi. Nel caso di terreno agricolo rivenduto prima dei 5 anni dall'acquisto, al venditore è, peraltro, accordata la possibilità di chiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva "secca" pari al 20% sulla plusvalenza realizzata tramite dichiarazione resa al notaio all'atto della cessione corrispondendo in sede di atto.

[337] La definizione di "area edificabile" è contenuta nell'art. 6, co. 2 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. Decreto Bersani), secondo cui, ai fini della richiamata qualificazione è sufficiente che lo strumento urbanistico generale adottato dal Comune (Prg) ne preveda l'utilizzabilità a scopo edificatorio, indipendentemente dall'approvazione di quest'ultimo da parte della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo, comunque denominati. In argomento giova segnalare come l'Agemzia delle Entrate, con Risoluzione n. 460/E del 2008 abbia affrontato l'ipotesi della cessione di un suolo ritenuto edificabile dal piano urbanistico comunale, ma con sopravvenuto vincolo assoluto di inedificabilità dettato dallo strumento paesaggistico regionale, concludendo nel senso della non edificabilità del terreno e dunque per la sua intassabilità ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. b), TUIR. Su tali profili si v. anche, C.N.N., Studio n. 45-2011/T, "Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte", approvato della Commissione Studi tributari il 23 settembre 2011, secondo cui, dalla nozione di "area edificabile" sembrano, in ogni caso, esclusi i terreni agricoli e tutti quelli che non sono suscettibili di utilizzazione edificatoria per essere soggetti, ad esempio, a vincoli di inedificabilità imposti non solo dagli strumenti urbanistici, ma anche da leggi statali e regionali a tutela degli interessi storici, artistici, architettonici, paesaggistici, ambientali, ecc.

[338] In argomento, *amplius*, M. BASILAVECCHIA, *Abuso di norme retroattive sulla nozione di aree edificabili e (mancate) reazioni interpretative*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 109.

Tali componenti reddituali, necessariamente sottratte al sistema di determinazione su base catastale, risultano espressamente contemplate dall'art. 67, co. 1, lett. b), TUIR, in materia di redditi diversi.

Le stesse vengono, quindi, determinate sottraendo al corrispettivo percepito per la cessione del terreno: a) il prezzo di acquisto maggiorato degli oneri accessori e, b) la rivalutazione del costo di cui sopra in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di impiegati e operai [339].

Ex art. 17 lett. *g-bis*) TUIR [340], le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di terreni edificabili possono, peraltro, essere sottoposte a tassazione separata, ferma restando per il contribuente la possibilità di optare per la tassazione ordinaria nel caso in cui la stessa si riveli più conveniente [341].

---

[339] Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, con Circolare 13 febbraio 2006, n. 6/E (par. 11.3) ha, peraltro, chiarito come la rivalutazione riguardi sia il prezzo di acquisto sia le altre spese rilevanti. Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione – in base alla Circolare 6 novembre 2002, n. 81/E – come prezzo di acquisto si assume, invece, il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, o in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta di successione eventualmente pagata. Anche il valore iniziale dei terreni edificabili acquistati per successione o donazione può, da ultimo, essere rivalutato secondo gli indici Istat.

[340] Tale articolo dispone testualmente che: «L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: g-*bis*) plusvalenze di cui alla lett. b) del co. 1 dell'art. 81 (ora art. 67 n.d.A.) realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione».

[341] Al riguardo giova rammentare come gli artt. 5 e 7 della L. 28 dicembre 2001, n. 448 abbiano consentito ai contribuenti che detenevano terreni edificabili e con destinazione agricola, alla data del 1° gennaio 2002, di rideterminare il loro costo o valore di acquisto alla data stessa. Il costo in tal modo rideterminato può essere, poi, utilizzato nel calcolo delle plusvalenze tassabili come redditi diversi di cui all'art. 67, co. 1, lett. a), b), c) e c-*bis*), TUIR. Laddove si avvalgano del valore in tal modo "rideterminato", anziché del costo storico, i contribuenti devono versare un'imposta sostitutiva commisurata al valore risultante da una perizia giurata di stima appositamente redatta da professionisti abilitati. Tali disposizioni di favore, più volte prorogate, sono state, da ultimo, oggetto dell'art. 1, co. 887 della L. 28 dicembre 2015, n. 208, che ha fissato al 1° gennaio 2016 la data entro cui doveva essere verificato il possesso dei predetti beni ai fini di una nuova rideterminazione del loro costo o valore di acquisto e al 30 giugno 2016 la data entro cui doveva essere redatta la relativa perizia e versata l'imposta o almeno la prima rata di essa. La stessa norma ha, inoltre, fissato nel 3% annuo il tasso di interesse dovuto sull'importo delle rate successive alla prima, anche stabilendo come i richiamati interessi debbano essere versati contestualmente a ciascuna rata. La possibilità di scegliere il regime di tassazione separata previsto dall'articolo in oggetto è accordata, anche, all'imprenditore agricolo che ceda onerosamente la propria azienda, nel caso cui la stessa sia posseduta da più di cinque anni. Tale scelta preclude, però, la possibilità di optare per il frazionamento della plusvalenza di cui all'art. 86 TUIR. Sui richiamati profili, *amplius*, M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, p. 98. In argomento si v. anche la Circolare n. 20/E del 18 maggio 2016, in cui l'Agenzia delle

Su tali profili, in passato, si è soffermata, anche, l'Agenzia delle Entrate, la quale ha, dapprima, posto in luce come il sistema forfettario di determinazione catastale del reddito perda di significato in relazione alle attività che esulano dal normale esercizio dell'agricoltura; e, poi, chiarito come l'impossibilità di assorbire i richiamati proventi nella tassazione forfettaria del reddito agrario discenda dal fatto che il valore economico dell'operazione risulti, in sostanza, determinato dalla perdita del carattere agricolo e dall'acquisizione della nuova qualificazione edificatoria del terreno [342].

Per lo stesso Organo, la tassazione dei proventi derivanti dalla cessione del terreno edificabile secondo le regole dei "redditi diversi" risulta, pertanto, compatibile con l'esercizio dell'impresa agricola in quanto l'agricoltore acquisisce un incremento patrimoniale determinato da un fattore estraneo all'attività agricola, quale è «la qualificazione edificatoria del terreno operata dagli strumenti urbanistici».

Ciò anche in considerazione del fatto che tale incremento, per effetto dei criteri dei determinazione forfetaria del reddito agrario, resterebbe escluso da ogni tipo di tassazione.

Quest'orientamento di prassi, pur sostanzialmente consolidatosi, è stato, peraltro, recentemente contraddetto da un'isolata giurisprudenza di merito, che ha giudicato non imponibile la cessione di un terreno edificabile da parte di un imprenditore agricolo, sulla base del presupposto che, ai sensi dell'art. 2, co. 1 del D.Lgs. n. 504/1992, non possono essere considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, sui quali persista l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali [343].

Entrate ha chiarito come in caso di rivalutazione di quote e terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2016, e già oggetto di una precedente rideterminazione del valore, l'imposta sostitutiva dell'8% si applichi sull'intero valore rideterminato e non soltanto sull'eventuale aumento. Da tale nuovo valore si deve, però, scomputare l'imposta sostitutiva già versata (o la prima rata della stessa in caso di pagamento rateale) nel caso in cui si decida di non optare per la richiesta di rimborso.

[342] Cfr. Risoluzione n. 137/E del 7 maggio 2002.

[343] Il riferimento attiene, particolarmente, alla sentenza n. 178/3/14 della C.T.P. di Cremona. Quest'ultima un'impostazione risulta, nondimeno, criticabile posto che si fonda su un presupposto errato, ossia sul richiamo all'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, non abrogato a mezzo del D.L. n. 223/2006, con cui è stato definita compiutamente la nozione di terreno edificabile.

5. *La determinazione del reddito d'impresa derivante dall'esercizio di attività agricole che eccedano i limiti delle potenzialità del terreno*

Una recente Cassazione ha evidenziato come il concreto atteggiarsi dell'attività d'impresa, agricola o commerciale, sia un dato potenzialmente mutevole.

E, invero, sia il legislatore, sia la stessa giurisprudenza di legittimità, prima di individuare il regime fiscale applicabile alle imprese che svolgano attività agricola, richiedono di valutare la rilevanza qualitativa e quantitativa dei relativi apporti, allo scopo di stabilire se l'attività connessa non risponda, piuttosto, a fini commerciali o industriali, realizzando utilità indipendenti o prevalenti rispetto a quelle del settore primario [344].

Al riguardo, si è già precisato di come per aversi reddito agrario il capitale d'esercizio e il lavoro di organizzazione dell'impresa debbano risultare impegnati «nei limiti delle potenzialità del terreno».

Ove tali limiti risultino superati, il reddito relativo l'eccedenza viene acquisito a tassazione non sulla base delle tariffe d'estimo, ma nel suo effettivo ammontare, secondo le regole stabilite per i redditi d'impresa [345].

In questa prospettiva, a venire in rilievo è, anzitutto, il disposto di cui all'art. 55, co. 1, TUIR, secondo cui, «per esercizio di imprese commerciali si intende», anche, «l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'articolo 2195 del codice civile, e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa» [346].

---

[344] Cfr. Cass., sez. trib., sentenza 19 giugno 2015, n. 12763.

[345] Nell'ordinamento tributario previgente, la discriminazione tra attività agricola e attività commerciale era, invece, affidata al criterio della "normalità", preso a prestito dall'art. 2135 c.c. Su tali profili si v. B. ASCARI, *Attività agricole: differenza fra reddito agrario e reddito d'impresa*, in *il Fisco*, 2001, XIX, p. 7041.

[346] Com'è noto, l'art. 2082 c.c. definisce "imprenditore" «chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi». Tale disposizione deve essere letta in combinato con la previsione relativa all'obbligo di iscrizione nel Registro delle Imprese di cui all'art. 2195. Dette norme, assumendo carattere generale, sono state, nel tempo, non solo, oggetto di numerosi interventi ermeneutici del legislatore ma, anche, di divergenti interpretazioni dottrinali e giurisprudenziali; oltre che, più di recentemente, della Direttiva servizi 123/2006/CE. Una nozione d'imprenditore o d'impresa che contemperi quella delineatasi in ambito comunitario necessita, quindi, della compresenza di più elementi costitutivi riferibili: a) all'attività: da intendersi come produzione e scambio di beni e servizi senza nessuna limitazione o discriminazione; b) alla professionalità: integrata ogni qual volta l'attività venga svolta in modo non saltuario, non accidentale, non occasionale ma in modo continuativo e ininterrotto; c) all'economicità: che si configura nel caso in cui i prodotti o i servizi derivanti dal-

Questa previsione normativa, attiene, segnatamente: a) all'attività di allevamento di animali esercitata con mangimi ottenibili per meno di un quarto dal terreno; b) alle attività dirette alla manipolazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli o zootecnici che non rientrano tra quelle elencate nel D.M. 19 marzo 2004, aventi ad oggetto l'individuazione dei beni che possono essere oggetto delle attività agricole "connesse", di cui all'art. 32 TUIR; e c) alle attività di funghicoltura e produzione di vegetali con l'utilizzo di strutture fisse o mobili, se la superficie adibita alla produzione eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste.

I flussi di ricchezza alle stesse riferibili, mancando di un collegamento con il terreno che risulti apprezzabile in termini di potenzialità produttiva, o (anche) di mera superficie, non possono, infatti, essere ricondotti nell'ambito del reddito agrario, ma devono essere valutati con esattezza [347]. Proprio a questi ultimi si farà, dunque, riferimento nelle pagine successive, per precisarne le caratteristiche e analizzarne gli specifici criteri di determinazione.

---

l'attività siano destinati al mercato; c) all'organizzazione: da intendersi come coordinamento e predisposizione di tutti i fattori necessari allo svolgimento dell'attività. Su quest'ultimo profilo, è intervenuta, particolarmente, la Corte di Cassazione che, nella sentenza 28 luglio 2005, n. 15790, ha affermato che: «Gli elementi identificativi dell'impresa commerciale, ai sensi dell'art. 2082 cod. civ., sono la professionalità e l'organizzazione, intese come svolgimento abituale e continuo dell'attività e sistematica aggregazione di mezzi materiali e immateriali, al di là della scarsezza dei beni predisposti, tanto più quando l'attività, come quella dell'agente di commercio, non necessiti di mezzi materiali e personali rilevanti». Per questa via, anche in ambito civilistico, l'elemento organizzativo è stato ridotto al minimo, pur permanendo e qualificando il soggetto in termini imprenditoriali. Al riguardo, si è, peraltro, evidenziato, anzitutto, che non è necessario che altre persone lavorino alle dipendenze dell'imprenditore, potendosi qualificare come imprenditore anche chi non si avvalga della collaborazione di altri soggetti, limitandosi, piuttosto, ad utilizzare il proprio lavoro ed il proprio capitale. Per la dottrina civilistica, si v. M. MONTANARI-E. PEDERZINI, *L'imprenditore e il mercato. Imprenditore, procedure concorsuali, contratti commerciali*, Torino, 2013, p. 5 ss.; M. TALANI, *La nozione di imprenditore nel codice civile*, Milano, 2014, *passim.* In ambito tributario, per tutti, G.A. MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, p. 396; A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, *passim*; G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, in F. TESAURO (diretta da), *Giur. sist. dir. trib.*, Torino, 1994, p. 439; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, p. 469 ss.; A. FANTOZZI-F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2014, p. 57 ss.; M. BEGHIN, *Il reddito d'impresa: Per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Torino, 2014, *passim.*

[347] Ricadono nella disciplina sui redditi d'impresa di cui all'art. 55 TUIR anche i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne, di cui al co. 2, lett. b). L'attività estrattiva agli stessi legata (disciplinata dal R.D. 29 luglio 1931, n. 1443) è, invero, considerata un'attività di natura industriale e non agricola. Tale attività è disciplinata dal R.D. 29 luglio 1927, n. 1443.

5.1. *I particolari criteri che presiedono la determinazione del reddito d'impresa derivante dall'esercizio dell'attività di allevamento di animali*

Si è già detto di come l'art. 32, co. 2, lett. b), TUIR consideri agricole le attività di allevamento esercitate con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno su cui si radicano [348].

Ove tale condizione sia rispettata, i proventi dell'allevamento si reputano ricompresi nel reddito agrario determinato catastalmente, anche nel caso in cui i mangimi utilizzati vengano, concretamente, acquistati all'esterno.

Diversamente, quando le potenzialità del terreno non siano astrattamente sufficienti a produrre gli alimenti occorrenti nella misura di almeno un quarto, si applica la disciplina sul reddito d'impresa.

Per dare attuazione a questo criterio di discriminazione, il co. 2 dell'articolo stabilisce che il Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero delle politiche agricole e forestali, emani, con cadenza biennale, un Decreto, nel cui ambito vengano, concretamente, individuati: a) il numero di animali allevabili nell'ambito dell'impresa agraria, tenuto conto delle potenzialità produttive dei terreni e delle necessità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata; e b) il valore medio di redditività riferibile ad ogni capo allevato in eccedenza a siffatta attività.

In buona sostanza, l'attività in esame può, quindi, generare sia reddito agrario – per la parte di attività che rientri nei limiti di cui sopra – ; sia reddito d'impresa – per la parte eccedentaria – .

Rispetto a quest'ultima categoria, ferma restando la possibilità di determinare i redditi conseguiti dall'impresa in base alle relative risultanze contabili, l'art. 56, co. 5, TUIR introduce, peraltro, uno specifico regime opzionale, in funzione del quale, il reddito prodotto dai soggetti che pratichino l'allevamento di animali oltre il limite di cui all'art. 32, co. 2, TUIR, concorre a formare reddito d'impresa «nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi» [349].

In siffatto contesto, a venire in rilievo sono, essenzialmente: il rapporto animali-terreno; e il rapporto animali-reddito agrario, che esprime il numero

---

[348] In argomento G. CATTELAN, *Redditi agrari e redditi d'impresa forfetizzati prodotti dagli agricoltori*, in *Corr. trib.*, 2005, XXI, p. 1655; M. PISANI, *Profili reddituali delle imprese di allevamento*, in *il Fisco*, 2004, I, parte 1, p. 28.

[349] Tanto il valore medio, quanto il coefficiente sono stabiliti con cadenza biennale, da un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali.

di animali allevabili per ogni specie, in relazione al reddito agrario corrispondente alla fascia di qualità del terreno su cui i capi vengono allevati, i cui dati vengono indicati in misura quadrupla, conformemente a quanto disposto dall'art. 32 TUIR.

Su tali profili si sofferma, particolarmente, la prassi ministeriale, secondo cui, la determinazione del numero di capi allevabili entro i limiti imposti dall'articolo di cui sopra (X) si ricava dall'adozione della formula: $X = a \times b/100$, in cui *a* esprime il numero di animali di una data specie allevabili in una determinata estensione di terreno per ogni 100 lire di reddito agrario; e *b* è l'estimo complessivo del terreno [350].

Nella prospettiva accolta, il reddito effettivamente imponibile per ogni capo eccedente corrisponde, dunque, al valore medio del reddito agrario riferibile a ogni capo allevato.

Quest'ultimo valore deve, a sua volta, essere moltiplicato per un coefficiente che tenga conto della diversa incidenza dei costi e che è, ora, fissato nella misura di due [351].

Nel caso in cui su uno stesso terreno siano allevate più specie animali è, peraltro, possibile avvalersi di un sistema di calcolo semplificato basato su un procedimento di omogeneizzazione, in virtù del quale, il numero di capi per ogni specie viene convertito in un unico valore normalizzato alla specie stessa, ossia a quella assunta a base parametrale di consumo delle unità foraggere [352].

Ricorrendone i presupposti, di siffatto regime possono avvalersi sia le imprese individuali, sia le società semplici e gli enti non commerciali, a prescindere dal tipo di contabilità cui risultano assoggettati in funzione dell'entità dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta considerato [353].

---

[350] V. Circolare ministeriale n. 150/1978.

[351] Tale coefficiente non si applica in presenza di un'attività di allevamento intestata ad una persona fisica che: a) si avvalga, esclusivamente, della opera dei propri familiari (non avendo enunciato l'impresa familiare); b) l'impresa non occupi, conseguentemente, personale dipendente, anche per poche settimane all'anno. Lo stesso è, invece, sempre applicabile alle società semplici le quali, relativamente ai redditi eccedentari, devono compilare il Modello Unico previsto per le società.

[352] Più esattamente, per determinare il reddito imponibile a norma dell'art. 56, co. 5, dopo aver normalizzato il reddito delle diverse specie, occorre moltiplicare il totale del reddito agrario normalizzato alla sesta fascia per il coefficiente 219,08, entro i limiti di cui all'art. 32 per ogni 51,64569 euro di reddito agrario diviso per 51,64569. Il numero di capi eccedentari è costituito dalla differenza tra il numero di capi allevati nella misura normale e quello dei capi allevati oltre i predetti limiti. Il reddito di impresa attribuibile ai capi eccedentari risulta, invece, dal prodotto del numero degli stessi per euro 0,029266 per il coefficiente moltiplicatore stabilito con decreto ministeriale, attualmente pari a 2.

[353] Ricadono nell'ambito soggettivo della norma tanto le imprese di allevamento, quanto

L'esplicito riferimento operato dalla norma induce, nondimeno, a distinguere le imprese coinvolte, a seconda che esercitino la propria attività nei limiti, o oltre i limiti suindicati; ciò in quanto, nel primo caso, la determinazione del reddito prodotto su base catastale ha carattere obbligatorio, mentre, nel secondo, ha carattere facoltativo.

Sebbene a decorrere dal 1° gennaio 2007, le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola possano optare per l'imposizione dei redditi su base catastale, il co. 1093 dell'articolo unico della L. n. 296/2006 manca, peraltro, di estendere a questi enti collettivi i regimi di cui agli artt. 56, co. 5 e 56-*bis* TUIR.

Può, dunque, ritenersi che, per le attività eccedenti i limiti di cui sopra, gli enti in discorso debbano calcolare i propri redditi *ex* artt. 55 e ss. TUIR, anche nel caso in cui abbiamo esercitato l'opzione.

In sede di dichiarazione, il contribuente ha, comunque, facoltà di non avvalersi delle disposizioni in discorso, ove preferisca optare per il regime ordinario di determinazione del reddito cui l'impresa è riconducibile, in funzione dell'ammontare dei ricavi effettivamente conseguiti nel periodo d'imposta interessato [354].

Il predetto sistema di determinazione reddituale, pur teoricamente suscettibile di applicazione generalizzata, postula, nondimeno, il concorso di una serie di condizioni.

È, invero, richiesto: a) che l'attività d'impresa sia condotta dal soggetto titolare di un reddito agrario relativo a terreni posseduti a titolo di proprietà, di usufrutto, di altri diritti reali, o condotti in affitto; b) che la stessa attività sia legata all'investimento di capitale di esercizio e di lavoro organizzato sui terreni sui quali viene svolta; e c) che gli animali allevati appartengano ad una delle categorie indicate nell'elenco allegato al Decreto ministeriale.

Restano, pertanto, esclusi sia gli imprenditori che allevino animali senza avere il possesso o la detenzione del fondo agricolo su cui operano – i cui proventi ricadono nel reddito d'impresa – sia le imprese che difettino di una connessione fra l'allevamento e il terreno (pur non risultando necessaria la dimostrazione della effettiva produzione di foraggi) [355].

---

quelle che destinano gli animali allevati alla vendita o ad altri usi (si pensi, ad esempio, alle api da miele, o alle vacche da latte).

[354] In questo caso, il reddito si determina analiticamente in funzione dei numero di capi eccedentari e con esclusione dei capi rientranti nei limiti del reddito agrario. Il contribuente deve, dunque, dichiarare i ricavi ed i costi dell'allevamento in proporzione al rapporto tra animali eccedenti e il numero di tutti gli animali allevati.

[355] Su tali profili si è soffermata, particolarmente, la Corte di Cassazione la quale, già in pronunce risalenti, afferma che l'allevamento del bestiame configura attività agricola

Nella determinazione forfettaria del reddito attribuibile ai capi eccedentari resta, invece, in ogni caso, assorbita la redditività delle attività dirette alla manipolazione, trasformazione, conservazione, commercializzazione e valorizzazione dei capi medesimi e aventi ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dagli animali allevati sul terreno [356].

5.1.1. *Il registro di carico e scarico degli animali*

Le imprese di allevamento, che superino i limiti delle potenzialità del terreno e che intendano optare per il regime di determinazione forfettaria dei redditi di cui al paragrafo precedente, sono obbligate, *ex* art. 18-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, a tenere un registro cronologico di carico e scarico dei propri animali [357].

L'obbligatorietà di tale registro – già sostenuta dall'Amministrazione finanziaria – [358] è stata, più recentemente, confermata da alcune sentenze della Corte di Cassazione.

Nel pronunciarsi sulla legittimità degli avvisi di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate aveva contestato ad alcuni allevatori l'omessa fatturazione, la tardiva vidimazione e l'irregolare tenuta dei relativi registri di carico e scarico animali, quest'ultima ha, invero, chiarito come la mancata ottemperanza all'obbligo della tenuta del richiamato registro determini l'inattendibilità della contabilità aziendale e l'onere per il contribuente di provare i fatti impeditivi

---

solo laddove risulti effettivamente caratterizzato da un rapporto di *necessaria inerenza funzionale* alla coltivazione del fondo rustico, sicché l'acquisto del bestiame e l'ingrasso del medesimo per la successiva rivendita, possa, ad esempio, dar luogo ad attività di tipo agricolo solo laddove il bestiame stesso sia ricoverato nell'azienda agraria ed *ivi* mantenuto a pascolo o a stalla con i prodotti del fondo, anche se integrati con altri mangimi e, quindi, allevato nel quadro di un'attività legata al fondo, con il correlativo rischio tipico dell'agricoltura (*ex multis*, Cass., sentt. 4 settembre 1980, n. 5111; e 21 febbraio 1985, n. 1571).

[356] Si pensi, ad esempio, all'attività di macellazione e alla successiva vendita della carne, la quale può, certamente, rientrare nel concetto di attività agricola per connessione, posto che la carne costituisce un prodotto derivante dall'attività di allevamento del bestiame. (In argomento, *ex multis*, C.T.P. Casale Monferrato, sentenza 16 giugno 1990, n. 409; Comm. Trib. Centr., sentenza 20 giugno 1990, n. 4837; Cons. Stato, sez. V, sentenza n. 871/80).

[357] In tal senso, *ex multis*, Cass., sentenza 30 ottobre 2001, n. 13476. Detto obbligo viene meno laddove la situazione contabile emergente alla fine del periodo di imposta precedente, manchi di evidenziare la presenza nell'allevamento di capi eccedenti rispetto ai parametri ministeriali. Lo stesso torna, nondimeno, in vigore ogni qualvolta nell'ambito di un periodo di imposta, si determini un'eccedenza di capi allevati.

[358] V. Circolare ministeriale del 1° dicembre 1978, n. 150.

o estintivi dell'accertamento effettuato dall'Ufficio [359].

Una volta acclarata l'importanza assunta da questo documento contabile ai fini fiscali, sembra, ancora, opportuno precisarne caratteristiche e contenuto.

Al riguardo, occorre citare, anzitutto, la prassi dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui, il registro di carico e scarico, pur costituendo una scrittura fiscale esclusiva da numerare nel rispetto delle regole di cui all'articolo 2215 c.c., non è, comunque, in grado di esonerare l'allevatore dalla tenuta dell'ordinaria contabilità civilistica [360].

Sebbene non siano previsti obblighi precisi in merito alla forma in base alla quale redigere il richiamato documento ma, solo, un fac-simile offerto dalla prassi di cui sopra, va, inoltre, segnalata la necessità di rispettare le regole di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973 [361].

---

[359] Il riferimento attiene, particolarmente, alla sentenza 20 ottobre 2006, n. 22582. La vicenda esaminata traeva origine da un avviso di accertamento notificato a un contribuente esercente l'attività di allevamento e commercializzazione di bovini e suini, cui l'Amministrazione finanziaria aveva contestato l'omessa fatturazione di cessioni: la tardiva vidimazione; e l'irregolare tenuta del registro di carico e scarico del bestiame. Sia in primo, sia in secondo grado, i giudici, pur rilevando come dal richiamato inadempimento fosse effettivamente discesa l'impossibilità di accertare i limiti della potenzialità del terreno utilizzato, avevano, rispettivamente, accolto parzialmente il ricorso del contribuente e poi il gravame proposto dall'Ufficio, riducendo significativamente il reddito d'impresa accertato. Siffatta decisione, era stata, nondimeno, contestata dalla parte soccombente, che aveva chiesto la cassazione della sentenza di appello per carenza di motivazione. Decidendo sulla causa, la Suprema Corte ha, anzitutto, rammentato come l'attività di allevamento non effettuata con mangimi ottenibili per almeno un quarto dai terreni dell'azienda, possa considerarsi "industriale" o, al massimo, "commerciale", ma, di certo, non "agricola", di guisa che il reddito dalla stessa prodotto abbia, in ogni caso, natura di reddito d'impresa. Su queste premesse, essa ha, quindi, concluso nel senso dell'inattendibilità della relativa contabilità aziendale. Sostanzialmente conforme la sentenza 14 febbraio 2014, n. 3487, in cui la Corte, nel ribadire come l'imprenditore che svolga l'attività di allevamento con mangimi non ottenuti, per almeno per un quarto dai terreni dell'azienda, sia obbligato a tenere il registro in discorso, ha precisato come l'eventuale inottemperanza dello stesso determini l'inattendibilità della contabilità aziendale, ponendo a carico del contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi o estintivi dell'accertamento effettuato dall'Ufficio.

[360] V. Circolare ministeriale n. 150/1978.

[361] Tale articolo, rubricato "*Tenuta e conservazione delle scritture contabili*", dispone che: «Fermo restando quanto stabilito dal codice civile per il libro giornale e per il libro degli inventari e dalle leggi speciali per i libri e registri da esse prescritti, le scritture contabili di cui ai precedenti articoli, ad eccezione delle scritture ausiliarie di cui alla lettera c) e alla lettera d) del primo comma dell'articolo 14, devono essere tenute a norma dell'articolo 2219 del codice stesso e numerate progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo. Le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni *(Comma così sosti-*

Tutte le movimentazioni avvenute nell'azienda, a decorrere dal momento in cui il numero di capi allevato ha superato il limite del reddito agrario, devono, quindi, essere registrate nel termine di 60 giorni dal loro accadimento [362].

Siffatte annotazioni riguardano tutti gli incrementi e i decrementi numerici degli animali che si verifichino in un dato periodo d'imposta, tenuto conto delle varie specie animali oggetto di allevamento [363]; e del relativo ciclo vitale [364].

Più esattamente, le operazioni di carico che determinano l'obbligo di movimentare il registro in oggetto attengono: a) all'acquisto di animali con riferimento alla data del documento di accompagnamento; b) alla nascita di animali, con riferimento alla data o al periodo in cui la stessa si realizza [365]; c) al ricarico di animali provenienti da altro ciclo, per modifica della relativa categoria; e d) al ricarico di animali provenienti da altro ciclo per scadenza del

---

tuito, da ultimo, dall'Articolo 8, comma 3, legge 18 ottobre 2001, n. 383). Le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'articolo 2457 del detto codice. Gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stati stampati sui libri e registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. L'autorità adita in sede contenziosa può limitare l'obbligo di conservazione alle scritture rilevanti per la risoluzione della controversia in corso *(Comma così sostituito dall'Articolo 10-quinquies, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154)*. Fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse. Con decreti del Ministro per le finanze potranno essere determinate modalità semplificative per la tenuta del registro dei beni ammortizzabili e del registro riepilogativo di magazzino, in considerazione delle caratteristiche dei vari settori di attività».

[362] Rispetto alla richiamata scrittura contabile nasce, peraltro, l'obbligo della conservazione fino a quando non siano definiti i redditi relativi al periodo d'imposta cui si riferiscono le registrazioni effettuate, anche oltre il termine decennale di cui all'art. 2220 c.c.

[363] Per "specie" o "categoria" di animali deve intendersi quella di cui alla Tabella 3 del D.M. attualmente in vigore.

[364] Per "ciclo vitale" si intende il periodo di vita indicato, per ciascuna specie animale, nella colonna 2, dell'allegato 3 al citato D.M.

[365] Il Ministero delle finanze, con Risoluzione n. 9/601 del 29 maggio 1979 ha chiarito che gli animali nati in azienda devono essere caricati nel ciclo di allevamento solo quando sia trascorso il relativo periodo di allattamento. Nel caso in cui gli stessi siano venditi prima di tale periodo, restano, comunque, irrilevanti ai fini fiscali, in quanto, nella determinazione del reddito eccedentario si assume il numero degli animali riproduttori. La durata del periodo di allattamento è stata fissata in 90 giorni per bovini, bufalini ed equini; 60 giorni per i suini; e 40 giorni per ovini e conigli. Gli animali che superino il periodo di allattamento in azienda vengono caricati nell'apposito ciclo a decorrere dalla data di nascita.

termine, nel caso in cui gli stessi non siano venduti entro un successivo periodo di tempo pari alla metà del ciclo.

Comportano, invece, movimentazioni di scarico: a) la vendita di animali, con riferimento alla data del documento di accompagnamento; b) l'autoconsumo; c) le morti naturali o accidentali comprovate da adeguata documentazione [366]; d) gli scarichi per fine ciclo, quando sia trascorso il periodo della relativa durata maggiorato di un'ulteriore metà; ed, e) gli scarichi per passaggi di ciclo per modifica della categoria.

Ai fini contabili, per capi allevati si intendono, però, solo quelli che, nel corso dell'anno, abbiano concluso il proprio ciclo di vita, per come determinato dal D.M. 20 aprile 2006 e, da ultimo, confermato dal D.M. 18 dicembre 2014 [367].

In buona sostanza, in ciascun periodo d'imposta a venire in rilievo è, quindi, il numero di capi riportati nel carico, diminuito delle eventuali mortalità, eccezion fatta per quelle che intervengano dopo la chiusura del ciclo.

5.2. *I redditi d'impresa prodotti nell'esercizio di "altre attività agricole"*

La L. 24 dicembre 2003, n. 350 ha, com'è noto, introdotto nuove regole di determinazione del reddito agrario, ampliando la gamma delle attività considerate agricole per connessione; e prevedendo alcuni regimi fiscali "naturali" destinati a semplificare gli adempimenti posti a carico dei contribuenti interessati.

Nel richiamato contesto, specifico rilievo può attribuirsi alle disposizioni inserite nell'art. 56-*bis* TUIR e destinate a regolamentare la determinazione dei redditi prodotti nell'esercizio delle "Altre attività agricole", ossia delle attività agricole diverse dall'allevamento di animali che eccedano i limiti del reddito agrario.

---

[366] Gli animali moti prima della fine del proprio ciclo vitale sono irrilevanti ai fini fiscali. Essi, pur dovendo essere scaricati, non assumono, invero, alcun rilievo nella determinazione del numero di animali allevati. La documentazione della mortalità, in assenza della quale l'organo di controllo può presumere la cessione degli animali in evasione d'imposta, è, generalmente, affidata alla certificazione di un veterinario della Asl o di analogo ente pubblico.

[367] Per gli animali riproduttori il ciclo di allevamento è pari a un anno. Essi, pertanto, possono essere contabilizzati distinguendoli in due cicli. Nel primo si indicano gli animali nati al 1° gennaio, i quali, nell'anno solare, avranno, in ogni caso, concluso il proprio ciclo vitale. Nel secondo, si caricano gli animali riproduttori che siano diventati tali nel corso dell'anno. Alla fine dell'esercizio si considerano rilevanti solo quelli del primo ciclo e, alla data del 1° gennaio dell'anno successivo, si sommano i capi in rimanenza presenti in entrambi i cicli, caricandoli nel primo ciclo; mentre, per i capi che si riprodurranno nel nuovo anno si apre un nuovo ciclo.

Detta norma, applicabile in via opzionale alle persone fisiche, alle società semplici e agli enti non commerciali, è destinata, esclusivamente, a tre tipologie categoriali di attività [368].

Si tratta esattamente: a) delle attività dirette alla produzione di vegetali che eccedano il limite di cui all'art. 32, co. 2, lett. b), TUIR, in quanto esercitate tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, la cui superficie eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste; b) delle attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati nell'art. 32, co. 2, lett. c), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco [369]; e c) delle attività volte alla produzione di servizi di cui al co. 3 dell'art. 2135 c.c.

Alle prime, il legislatore tributario attribuisce la facoltà di determinare il proprio reddito eccedentario nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste, in proporzione alla superficie eccedente.

Le seconde possono determinare forfettariamente i propri redditi, attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività pari al 15% sull'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto [370].

Le terze determinano il loro reddito applicando all'ammontare degli stessi corrispettivi un coefficiente di redditività del 25%.

In argomento, qualche considerazione meritano, soprattutto, i criteri sulla cui base occorre verificare la sussistenza delle circostanze cui la norma subordina l'applicabilità del regime fiscale in discorso.

Ebbene, per le attività di produzione di vegetali, la "prevalenza" deve essere accertata facendo riferimento non alla superficie coperta (ad esempio, dalla

---

[368] Si tratta di attività che vengono, usualmente, esercitate nell'ambito dell'attività agricola, ma che intervengano in una fase successiva a quella che ha originato i beni contenuti nell'elenco ministeriale. Restano, invece, esclusi dalla richiamata disciplina le società di capitali, gli enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, nonché, le società in nome collettivo e in accomandita semplice. Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 44/E del 15 novembre 2004.

[369] Giova segnalare come non rientrino, tuttavia, nell'ambito di applicazione dell'articolo in commento, le attività di trasformazione non esercitate usualmente nell'attività agricola e che intervengano in una fase successiva a quella che ha originato i beni elencati nel Decreto ministeriale, nel caso in cui le stesse siano atte a trasformare ulteriormente questi beni fino ad ottenere prodotti nuovi, che siano privi di una qualsiasi connessione con l'attività agricola principale.

[370] V., da ultimo, il D.M. 17 giugno 2011.

serra) ma, esclusivamente, a quella su cui insiste la produzione da cui si trae il reddito "eccedentario".

Per le attività "connesse" non contemplate dal Decreto ministeriale che individua i beni rientranti nell'ambito di applicazione della disciplina del reddito agrario, la prevalenza va, invece, accertata secondo i criteri indicati dall'Amministrazione finanziaria [371].

Per tale Organo occorre, anzitutto, operare un confronto, in termini quantitativi, tra i prodotti agricoli ottenuti dall'attività principale e quelli acquistati presso terzi; ciò, ovviamente, a condizione che appartengano al medesimo comparto agronomico e alla medesima specie.

La stessa prassi si è, peraltro, preoccupata di chiarire: a) che la semplice osservazione, commercializzazione e valorizzazione, considerate autonomamente, non possono dare luogo ad attività "connesse"; b) che restano escluse dalla disciplina dell'impresa agricola le attività di trasformazione intervenute in una fase successiva a quella da cui hanno avuto origine i beni elencati nel Decreto ministeriale, nel caso in cui esse siano volte a lavorare, ulteriormente, tali beni per trasformarli in prodotti nuovi privi di una connessione con l'attività agricola principale; e c) che rientrano nel regime fiscale di cui all'art. 56-*bis* anche le attività connesse che comportino l'utilizzo di prodotti acquistati presso terzi e destinati a comportare un miglioramento della gamma di beni complessivamente offerti dall'impresa agricola, o un aumento quantitativo della produzione.

Da ultimo, per le attività dirette alla fornitura di servizi, ivi comprese quelle destinate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità, il "prevalente" utilizzo delle attrezzature "normalmente" impiegate nell'esercizio dell'attività agricola principale deve essere valutato confrontando il fatturato realizzato con l'impiego di ciascuna specifica attrezzatura.

Invero, la prevalenza risulta rispettata solo laddove il fatturato realizzato con l'impiego delle attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola principale sia superiore a quello ottenuto attraverso l'utilizzo delle attrezzature destinate alla sola attività esterna [372].

Nell'effettuare il richiamato confronto, non si può, però, tener conto delle attrezzature "normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata"; di quelle che risultino sproporzionate rispetto all'estensione dei terreni in uso del-

---

[371] V. Circolare n. 44/E del 14 maggio 2002.

[372] Nel caso in cui venga meno il requisito della prevalenza, i redditi riferiti all'intera attività imprenditoriale dovranno essere determinati analiticamente sulla base di quanto indicato dall'art. 55 TUIR.

l'imprenditore; né, di quelle che non siano necessarie nello svolgimento delle relative colture.

Ciò anche in considerazione delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui, con riferimento al rischio di utilizzo abusivo delle agevolazioni fiscali riservate al settore agricolo, la selezione dei soggetti verso cui indirizzare l'attività di controllo deve essere eseguita tenendo prioritariamente conto delle imprese che svolgono le c.d. "attività connesse", aventi ad oggetto prodotti agricoli acquisiti prevalentemente da terzi.

Per lo stesso Organo, richiedono, infine, un'attenzione specifica le posizioni dei soggetti che si qualificano come esercenti attività agricola e nel contempo svolgono vere e proprie imprese commerciali di ristorazione e/o alberghiere dissimulate sotto forma di agriturismo» [373].

Stanti tali regole, al contribuente è, comunque, concesso di non avvalersi delle richiamate disposizioni e di optare per il regime analitico di determinazione del reddito o, per i soggetti in contabilità semplificata, per le modalità determinazione reddituale di cui all'art. 66 TUIR. [374]

In quest'ultimo caso, deve, nondimeno, fornirsi l'apposita comunicazione nella prima dichiarazione dei redditi successiva all'adozione del comportamento concludente, ai sensi del D.P.R. del 10 novembre 997, n. 442.

5.3. *Il regime fiscale dell'attività agrituristica*

In un recente documento di prassi, l'Amministrazione finanziaria si è soffermata sull'attività agrituristica, per sottolineare l'esigenza di riservare specifica attenzione, in sede di controllo, alla posizione dei (numerosi) soggetti che pur qualificandosi come "agricoli", svolgano, al contempo, attività commerciali e/o di ristorazione dissimulate sotto forma di agriturismo [375].

Si tratta di un problema di dimensioni rilevanti; ciò sia per il *trend* positivo che caratterizza lo sviluppo di questo genere di attività, sia per le evidenti ricadute in termini di gettito determinate dall'utilizzo abusivo dei benefici fiscali riservati alle imprese del settore primario.

---

[373] Cfr. Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014.

[374] Tale articolo contiene la disciplina per la determinazione del reddito d'impresa dei soggetti esonerati dalla tenuta delle scritture contabili ordinarie ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Si tratta di un regime semplificato sia con riferimento alle modalità secondo cui si determina l'ammontare dei redditi tassabili, sia con riguardo alle modalità di tenuta delle scritture contabili cui possono essere sottoposte le imprese minori, ossia quelle imprese che neon abbiano superato, in un anno, l'ammontare dei ricavi previsti dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973.

[375] Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014.

In questa prospettiva, sembra, pertanto, opportuno esaminare la cornice normativa in cui s'inserisce la disciplina tributaria in discorso, verificandone, non solo, l'evoluzione, ma, anche, le evidenti criticità.

Ebbene, in vigenza dell'originaria formulazione dell'art. 2135 c.c., l'attività agrituristica era ricompresa tra le attività agricole per connessione, in virtù del disposto di cui all'art. 2, co. 2 della L. 5 dicembre 1985, n. 730.

Quest'ultimo, infatti, sull'assunto che tale attività, laddove esercitata nel rispetto delle norme di cui alla stessa legge, non costituisse una «distrazione della destinazione agricola dei fondi e degli edifici interessati», ne autorizzava l'attrazione nella disciplina dell'impresa agricola, a condizione che l'utilizzazione dell'azienda a tali fini fosse caratterizzata da un rapporto di complementarietà rispetto alle attività propriamente agricole (che dovevano comunque rimanere "principali").

Gli stessi profili sono stati, successivamente, oggetto del D.Lgs. n. 228/2001, il cui art. 1 ha, espressamente, ricompreso nel terzo comma del richiamato disposto codicistico l'attività di "ricezione" e di "ospitalità" consistente nella fornitura di servizi di alloggio; nella somministrazione di pasti e bevande; e nelle attività ricreative e culturali realizzate in rapporto di connessione e complementarietà rispetto all'attività agricola.

Da ultimo, nel 2006, è stata emanata la Legge Quadro nazionale (L. 20 febbraio 2006, n. 96) che – in armonia con i programmi di sviluppo rurale dell'UE, dello Stato e delle Regioni – si propone di supportare il settore agricolo, anche attraverso la promozione di forme di turismo rurale volte a: a) tutelare, qualificare e valorizzare le risorse specifiche di ciascun territorio; b) favorire il mantenimento delle attività umane nelle aree rurali; c) favorire la multifunzionalità differenziazione dei redditi agricoli; d) favorire l'iniziativa e difesa del suolo, del territorio dell'ambiente attraverso l'incremento dei crediti aziendali e il miglioramento della qualità di vita; e) recuperare il patrimonio edilizio rurale tutelando le peculiarità paesaggistiche; f) sostenere e incentivare le produzioni tipiche, le produzioni di qualità e le connesse tradizioni enogastronomiche; g) promuovere la cultura rurale e l'educazione alimentare; e h) favorire lo sviluppo agricolo e forestale [376].

È, dunque, a quest'ultima legge che occorre, preliminarmente, rifarsi per un inquadrare correttamente la fattispecie che ci occupa.

In tale contesto, a venire in rilievo è, anzitutto, l'art. 2 della stessa, il quale dispone che: «Per attività agrituristiche si intendono le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del co-

[376] In argomento si v. C. CORRADIN-M. PEIROLO, *La nuova legge quadro sull'agriturismo*, in *Prat. fisc. prof.,* 2006, XXVII, p. 11; S. SERVIDIO, *Nuova disciplina dell'agriturismo*, in *il Fisco*, 2006, XXX, parte I, p. 4626.

dice civile, anche nella forma di società di capitali o di persone, oppure associati fra loro, attraverso l'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali»[377].

Lo stesso articolo, al co. 3, si cura, anche, di chiarire, come a rientrare concretamente in quest'ambito, siano le attività volte: a) a dare ospitalità in alloggi o in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori; b) a somministrare pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, ivi compresi i prodotti a carattere alcoolico e superalcoolico, con preferenza per i prodotti tipici e caratterizzati dai marchi DOP, IGP, IGT, DOC e DOCG o compresi nell'elenco nazionale dei prodotti agroalimentari tradizionali, secondo le modalità indicate nell'articolo 4, comma 4; c) ad organizzare degustazioni di prodotti aziendali, ivi inclusa la mescita di vini, alla quale si applica la L. 27 luglio 1999, n. 268[378]; d) ad organizzare, anche all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa, attività ricreative, culturali, didattiche, di pratica sportiva, nonché escursionistiche e di ippo-turismo, anche per mezzo di convenzioni con gli enti locali, finalizzate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale.

Tralasciando, per evidenti ragioni di sintesi, le rilevanti questioni che hanno interessato il disposto in esame e che pure hanno condotto alla declaratoria di illegittimità dei co. 3 e 4 dell'art. 4; dei co. 4 e 5 dell'art. 5; dei co. 2 e 3 dell'art. 6; dell'art. 8; e del co. 2 dell'art. 13 della legge[379]; sembra ora oppor-

---

[377] In tal senso si v., particolarmente, Cass., sez. trib., sentenza 12 maggio 2006, n. 11076. Sugli stessi profili Cass., sez. III, sentenza 13 aprile 2007, n. 8851, secondo cui: «L'inquadramento dell'attività agrituristica (…) in quella agricola è subordinato alla condizione che l'utilizzazione dell'azienda agricola a fine di agriturismo sia caratterizzata da un rapporto di complementarità rispetto all'attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento del bestiame, che deve comunque rimanere principale (ovvero – secondo la dizione dell'attuale legge 20 febbraio 2006, n. 96 – "prevalente")».

[378] In argomento giova segnalare come la Corte Costituzionale, con sentenza 12 ottobre 2007, n. 339, abbia dichiarato illegittimo l'art. 4, co. 3 della L. n. 96/2006, nella parte in cui lo stesso prevedeva che: «L'attività agricola si considera comunque prevalente quando le attività di ricezione e di somministrazione di pasti e bevande interessano un numero non superiore a dieci ospiti».

[379] La Corte cost., con sentenza 12 ottobre 2007, n. 339, ha dichiarato l'illegittimità della L. n. 96/2006, con riferimento ai co. 3 e 4 dell'art. 4, i quali disponevano che l'attività agricola dovesse comunque considerarsi prevalente nel caso in cui la ricezione e la somministrazione di pasti e bevande interessassero un numero non superiore a 10 ospiti; nonché, nel caso in cui l'impresa rispettasse nella richiamata somministrazione il principio secondo cui sono utilizzate quote significative di prodotti propri e, a determinate condizioni, di prodotti di regioni limitrofe. Parimenti illegittimi sono stati giudicati i co. 4 e 5 dell'art. 5, che prevedevano l'uso della cucina domestica per la somministrazione di

tuno procedere ad analizzare il particolare regime fiscale delle imprese che ci occupano.

Ebbene, ai fini dell'imposizione diretta, il riconoscimento della qualità agrituristica dell'attività di "ricezione ed ospitalità" in ambiente rurale è condizionato alla contemporanea sussistenza: a) della qualifica di imprenditore agricolo in capo al soggetto esercente; b) di un "rapporto di connessione e complementarietà" della stessa con l'attività propriamente agricola e, c) della permanenza della principalità dell'attività agricola rispetto a quella ricettiva, «con la conseguenza che non potrà essere considerata "agrituristica" un'attività di "ricezione" e di "ospitalità" svolta da un imprenditore che non possa qualificarsi "agricolo", ovvero che non sia, o non sia più, nel detto rapporto di connessione e complementarietà con l'attività agricola o, comunque, che releghi quest'ultima in posizione del tutto secondaria» [380].

Fermo restando che i parametri in base ai quali si misura la principalità dell'attività agricola rispetto a quella agrituristica vengono, concretamente, fissati dalla normativa delle singole Regioni, la disciplina tributaria dell'attività che ci occupa è contenuta, essenzialmente, nell'art. 5 della L. n. 413/1991 (cui espressamente si richiama l'art. 7 della L. n. 96/2006) [381].

---

un numero massimo di 10 pasti e la necessità del solo requisito dell'abitabilità per l'idoneità dei locali con un numero massimo di 10 posti letto; e i co. 2 e 3 dell'art. 6, che contenevano le nuove disposizioni in materia di procedimento ed obblighi amministrativi – autorizzazioni, variazioni, ecc. – e, in particolare, la norma secondo cui per dare inizio all'attività di agriturismo doveva ritenersi sufficiente la comunicazione al Comune. Ancora illegittimo è stato ritenuto l'art. 8, che conteneva disposizioni relative alla comunicazioni al Comune sia dei periodi di svolgimento dell'attività che, entro il 31 ottobre, delle tariffe da praticare nell'anno seguente; e il co. 2 dell'art. 13, nella parte in cui non prevedeva il coinvolgimento delle Regioni per l'istituzione dell'Osservatorio Nazionale dell'Agriturismo, presso il Ministero delle politiche agricole e forestali.

[380] Cass., sez. trib., sentenza 2 ottobre 2008, n. 24430. In argomento si v. anche Cass., sez. lav., sentenza 11 agosto 2015, n. 16685, in cui la Corte, pronunciandosi su una controversia relativa alla prevalenza dell'attività commerciale o dell'attività agricola ai fini della qualificazione dell'imprenditore agrituristico, ha chiarito come il riconoscimento della qualità agrituristica dell'attività di "ricezione ed ospitalità" necessiti della contemporanea sussistenza: a) della qualifica di imprenditore agricolo in capo al soggetto che la esercita; b) dell'esistenza di un rapporto di connessione e complementarietà con l'attività propriamente agricola e, c) della permanenza della principalità di quest'ultima rispetto all'altra. Con la conseguenza che l'attività di "ricezione" e di "ospitalità" non possa mai risultare "prevalente" rispetto all'attività agricola.

[381] Sul ruolo assunto dalle Regioni nella definizione dei richiamati parametri si v. Cass., sez. civ., sentenza 10 aprile 2013, n. 8690, secondo cui: «l'apprezzamento in concreto della ricorrenza dei requisiti di connessione fra attività agrituristiche ed attività propriamente agricole e della prevalenza di questi ultimi rispetto alle prime, in presenza delle quali deve essere esclusa l'assoggettabilità fallimento dell'imprenditore che la eserciti, va

In base a quest'articolo, le persone fisiche, le imprese familiari, le società di persone, gli enti non commerciali, le società e gli altri enti di ogni tipo residenti nel territorio nazionale ed esercenti attività agrituristica, determinano il proprio imponibile in via forfettaria applicando al totale dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta (determinato *ex* art. 75 TUIR), un coefficiente di redditività pari al 25%, al netto dell'IVA [382].

Siffatto regime, dal quale risultano, espressamente, esclusi i soggetti di cui alle lett. a) e b), del co. 1 dell'art. 73 TUIR, si applica indipendentemente dall'entità dei ricavi conseguiti dall'impresa e, dunque, anche nel caso in cui siano stati superati i limiti posti dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973.

Alle imprese interessate sono, inoltre, concesse una serie di semplificazioni contabili, oltre che l'esclusione dalla determinazione del reddito di talune voci di costo e di ricavo [383].

Viene, particolarmente, meno l'assoggettamento a tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze attive, così come non è prevista la valutazione delle rimanenze, di guisa che non debbano essere considerati i valori riguardanti gli ammortamenti, le consistenze iniziali, le minusvalenze e le sopravvenienze passive.

Gli stessi contribuenti hanno, peraltro, facoltà di non avvalersi delle richiamate disposizioni, optando per la determinazione analitica del reddito imponibile, attraverso l'adozione del regime semplificato (applicabile a soggetti che abbiano conseguito ricavi fino a 309.874,14 euro), ovvero del regime ordinario (per opzione, con ricavi fino a 309.874,14 euro, o per obbligo, oltre tale soglia).

In tal caso, l'opzione, da formalizzare nella prima dichiarazione IVA successiva alla scelta operata (D.P.R. n. 442/1997), si considera vincolante fino alla revoca e per almeno un triennio.

---

principalmente condotto alla luce del disposto dell'art. 2135, co. 3, c.c. integrato dalle previsioni della legge n. 96/2006. Entro tale cornice, gli specifici criteri valutativi previsti dalle singole leggi regionali possono sicuramente fungere da supporto interpretativo, ma non possono rivestire carattere decisivo, posto che la loro assunzione a parametri vincolanti per la definizione del rapporto di connessione potrebbe condurre a risultati diversi da regione a regione, pur partendo dall'analisi di identici dati aziendali».

[382] Diversamente, le società di capitali e le società cooperative residenti nel territorio dello Stato nonché, gli enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, determinano il proprio reddito in via ordinaria, facendo riferimento alle disposizioni in materia di reddito d'impresa contenute nel titolo V del TUIR.

[383] In punto di scritture contabili giova rammentare come il co. 1 dell'art. 15 del D.Lgs. n. 99/2004 abbia introdotto nel D.P.R. n. 600/1973, l'art. 18-*ter*, secondo cui i soggetti che esercitano le attività agrituristiche di cui all'art. 5 della L. n. 413/1991 e le attività agricole connesse di cui all'art. 56-*bis* TUIR. sono tenuti a tenere, esclusivamente, i registri IVA di cui al D.P.R. n. 633/1972.

6. *Cenni in tema di redditi da fabbricati: i requisiti fiscali di "ruralità" degli immobili*

Com'è noto, tra i redditi fondiari rientra, anche, il reddito dei fabbricati, definito dall'art. 36, co. 1, TUIR come il «reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana»[384].

---

[384] Sulla definizione di "unità immobiliare urbana" si è soffermata, particolarmente, la Corte cost., con sentenza 20 maggio 2008, n. 162, secondo cui: «Il r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, con le successive modificazioni ed integrazioni, e il d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142, hanno precisato sia lo scopo della formazione del catasto edilizio urbano (costituire il catasto dei fabbricati con l'accertamento delle proprietà immobiliari urbane e la determinazione delle rendite), sia i concetti posti a fondamento delle relative stime ed in particolare quelli di "unità immobiliare urbana" e di "rendita catastale". Secondo l'art. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939 «si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituiti, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo». Il successivo art. 5 dello stesso r.d.l. introduce il concetto di unità immobiliare urbana stabilendo che «si considera unità immobiliare urbana ogni unità di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un proprio reddito». Da ultimo, l'art. 2, co. 3 del Decreto del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28, ha evidenziato come siano da considerare unità immobiliari «anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al co. 1. Sono, parimenti, considerate unità immobiliari «i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale». Anche in materia fiscale e fino all'entrata in vigore dell'art. 1, co. 540 della L. 30 dicembre 2004, n. 311, il concetto di immobile per incorporazione è ricavato dal combinato disposto degli artt. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939 e 812 c.c. Il primo ha fornito un'interpretazione autentica del concetto di immobile per incorporazione che, di fatto, recepiva la definizione de codice civile. Questa norma, introdotta allo scopo di comporre il contrasto giurisprudenziale sulla questione se, nella determinazione del valore catastale delle centrali elettriche, si dovesse tener conto anche delle turbine, è stata, tuttavia, abrogata dall'art. 4 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, co. 1, della L. 14 maggio 2005, n. 80. È stato, invero, introdotto il censurato art. 1-q*uinquies* del D.L. n. 44/2005, secondo cui, l'art. 4 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modif. dalla L. 11 agosto 1939, n. 1249, «limitatamente alle centrali elettriche, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Sulla base di questa disposizione, il contrasto è stato composto privilegiando, in via legislativa, come si è in precedenza rilevato, una delle scelte interpretative astrattamente possibili. Quindi, il principio per cui alla determinazione della rendita catastale concorrono "gli elementi costitutivi degli opifici [...] anche se fisicamente non incorporati al suolo" (così come statuisce l'art. 1-*quinquies*) vale per tutti gli immobili di cui all'art. 10 del r.d.l. n. 652 del 1939, ivi comprese le centrali elettriche».

Posto che lo stesso articolo, al secondo comma, si preoccupa di chiarire come «per unità immobili urbane si intendono i fabbricati e le loro costruzioni stabili o le loro porzioni, suscettibili di reddito autonomo», si potrebbe, teoricamente, affermare che anche l'imprenditore agricolo titolare di un fondo su cui insistano uno o più manufatti capaci di generare tale reddito possa produrre – e, dunque, essere sottoposto a tassazione per – i redditi dei fabbricati[385].

Questa regola generale conosce, tuttavia, un'importante eccezione, in virtù del disposto di cui all'art. 42 TUIR.

Invero, in base a quest'articolo, non si considerano produttive di redditi da fabbricati le costruzioni, o le porzioni di costruzioni rurali e relative pertinenze appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono e destinate: a) all'abitazione delle persone addette alla coltivazione della terra, alla custodia dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali e alla vigilanza dei lavoratori agricoli[386]; b) all'abitazione dei familiari conviventi a loro carico, sempre

[385] La consistenza di ogni unità immobiliare rilevante ai fini fiscali può includere sia parti di fabbricati, sia fabbricati interi e, addirittura, più fabbricati; mentre, non può, in ogni caso, comprendere più parti riferibili a ditte diverse. Le parti di fabbricato costituenti un'unica unità immobiliare possono, inoltre, non risultare contigue. Tuttavia, ove tali parti siano ubicate in fabbricati diversi, occorre verificare, attentamente, se le stesse non costituiscano, piuttosto, unità immobiliari distinte. Per quanto di specifico interesse in questa sede, siffatta connotazione è, ad esempio, assunta dalle stalle, dalle scuderie e dalle rimesse con accesso diretto da strada, giardino o cortile, anche nel caso in cui le stesse vengano utilizzate da un soggetto residente nello stesso fabbricato o nella stessa villa.

[386] L'art. 9, co. 6 del D.L. n. 557/1993 prevede, peraltro, che non si considerino produttive di reddito di fabbricati le costruzioni non utilizzate, purché risultino soddisfatte le condizioni previste dal precedente co. 3 e lo stato di non utilizzo del bene sia comprovato dall'assenza di allacciamento alle reti dei servi pubblici dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas. Il legislatore riconosce, dunque, "ruralità" alla casa di abitazione che, pur non essendo, concretamente, utilizzata, sia, comunque, posseduta da un soggetto che detenga tutti gli altri requisiti previsti dalla richiamata normativa. Alla stessa stregua, non si considerano produttivi di reddito da fabbricati gli immobili destinati ad uso abitativo posseduti da pensionati agricoli. Secondo taluni, il fabbricato di abitazione utilizzato da un soggetto che goda di trattamenti pensionistici derivanti dall'agricoltura perderebbe la ruralità laddove il terreno risulti affittato a terzi in possesso dei requisiti fiscali di cui all'art. 9 della L. n. 133/1994. La *ratio* di tale previsione normativa risiederebbe, dunque, nel fatto che in tale circostanza verrebbe meno il legame esistente tra il fabbricato adibito ad abitazione e il fondo agricolo: in altri termini, il fabbricato non costituirebbe più una pertinenza del terreno, poiché non utilizzato direttamente per l'attività. In questa prospettiva, il reddito dominicale del terreno non sarebbe più rappresentativo anche di quello del fabbricato e quest'ultimo, ove sprovvisto di rendita, dovrebbe essere accatastato come civile abitazione e assoggettato al tributo. Questa regola generale incontra un'importante deroga nell'art. 9, co. 3, lett. a) della normativa sul catasto dei fabbricati che fa salva la ruralità della casa di abitazione rurale utilizzata, non solo, da parte del pensionato agricolo ma,

che le caratteristiche dell'immobile siano rispondenti alle esigenze delle attività esercitate; c) al ricovero degli animali di cui alla lett. b) del co. 2 dell'art. 32 e di quelli occorrenti alla coltivazione [387]; e) alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione; f) alla protezione delle piante e, g) alla conservazione dei prodotti agricoli e alle attività di manipolazione e trasformazione di cui alla lett. c) del co. 2 dell'art. 32.

Ciò in quanto i richiamati manufatti, essendo posti al servizio del fondo rustico, non risultano, in alcun modo, capaci di generare quel "reddito autonomo" alla cui realizzazione l'art. 36, co. 2, TUIR condiziona la definizione delle "unità immobili urbane".

I requisiti fiscali di "ruralità" degli immobili vigenti sono stati introdotti dall'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, conv. dalla L. 26 febbraio 1994, n. 133, che, nel disporre l'inventariazione nel catasto edilizio urbano delle costruzioni rurali, ha adottato criteri diversificati per il riconoscimento della ruralità tra abitazioni ed immobili rurali destinati ad usi diversi dalla residenza.

---

anche, dal coniuge superstite che goda di pensione di reversibilità derivante da attività agricola. Siffatta disposizione fa, quindi, salvi, i diritti di coloro che, quantunque in pensione, proseguano nella conduzione del fondo. Ciò a prescindere dalla precisazione di cui all'art. 58, co. 2 del D.Lgs. n. 446 del 1997, secondo cui, sono coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali, le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali di cui all'art. 11 della L. n. 9/1963 e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia. L'Amministrazione finanziaria ha recepito questo orientamento normativo precisando che per tali soggetti risulta confermato il rapporto fra il volume d'affari e il reddito complessivo ove il terreno sia condotto da terzi in possesso dei requisiti fiscali di ruralità.

[387] In argomento, giova segnalare come già prima del D.L. 1 ottobre 2007, n. 15, conv. in legge, con modif. dall'art. 1, L. 29 novembre 2007, n. 222, la "ruralità" dei fabbricati strumentali all'attività agricola fosse da ritenersi sostanzialmente pacifica. In questa prospettiva, particolarmente, la Corte di Cassazione che, con sentt. n. 2543 del 22 agosto 1959 e nn. 5531, 5535 e 5539 del 19 dicembre 1977, aveva affermato che le attività di trasformazione del latte, di confezionamento del burro e di stagionatura del formaggio, fossero da considerarsi connesse e complementari all'attività agricola. La stessa Corte, sez. un., con le sentt. n. 2004 del 14 ottobre 1970, n. 3283 del 26 ottobre 1972 e n. 3242 del 26 ottobre 2004, ha, peraltro, consolidato il principio in base al quale un consorzio o una cooperativa di agricoltori può svolgere attività connesse all'esercizio normale dell'agricoltura, anche ove sia dotata di una personalità giuridica autonoma, distinta da quella dei soci, con propria organizzazione aziendale, patrimonio e dipendenti. Per i Supremi Giudici, l'autonomia aziendale e la personalità giuridica riferibili alla cooperativa non costituiscono, infatti, che strumenti formali, utilizzati quali mezzi funzionali al perseguimento del fine comune e mutualistico, per ottenere, nel modo più conveniente imposto dagli attuali metodi di lavorazione dei prodotti e di organizzazione del loro sfruttamento del mercato, quella maggiore redditività della produzione dei fondi che è, necessaria ad incrementare l'attività colturale di base, cui ciascun associato provvede singolarmente. Cfr. F. DE SANCTIS, *La ruralità dei fabbricati ai fini fiscali*, Milano, 2002, *passim.*

Sugli stessi profili è, poi, intervenuto l'art. 3, co. 156 della L. 23 dicembre 1996, n. 662, contenente "*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*", che ha previsto nuove tipologie di attività e nuovi requisiti di "ruralità", peraltro, stabilendo che «con uno o più regolamenti da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400» dovesse disporsi «la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali previsti dall'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133» da attuare «tenendo conto del fatto che la normativa deve essere applicata soltanto all'edilizia rurale abitativa, con particolare riguardo ai fabbricati siti in zone montane e che si deve provvedere all'istituzione di una categoria di immobili a destinazione speciale per il classamento dei fabbricati strumentali, ivi compresi quelli destinati all'attività agrituristica, considerando, inoltre, per le aree montane l'elevato frazionamento fondiario e l'elevata frammentazione delle superfici agrarie e il ruolo fondamentale in esse dell'agricoltura a tempo parziale e dell'integrazione tra più attività economiche per la cura dell'ambiente …».

Tale regolamento è stato, concretamente, approvato dal D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, il cui art. 1, co. 3, dispone che: «ai fini inventariali, le unità immobiliari già censite al catasto edilizio urbano non sono oggetto di variazione qualora vengano riconosciute rurali, ai sensi dell'articolo 2».

Lo stesso articolo, al comma successivo, precisa, anche, che: «Le costruzioni rurali costituenti unità immobiliari destinate ad abitazione e loro pertinenze vengono censite autonomamente mediante l'attribuzione di classamento, sulla base dei quadri di qualificazione vigenti in ciascuna zona censuaria».

Infine, in base al co. 5: «Le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale "D/10 – fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole", nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite».

Sulla categoria da attribuire a ciascuna tipologia di immobile destinato ad uso abitativo si è soffermato, anche, il D.L. 1 ottobre 2007, n. 159, contenente "*Interventi urgenti in materia economico-finanziaria, per lo sviluppo e l'equità sociale*" – conv. in legge con modif. dall'art. 1, della L. 29 novembre 2007, n. 222.

Siffatto Decreto, all'art. 42-*bis*, ha introdotto il co. 3-*ter* nell'art. 9 del richiamato disposto normativo, per stabilire che: «le porzioni di immobili di cui al comma 3-*bis*, destinate ad abitazione, sono censite in catasto, autonomamente, in una delle categorie del gruppo A» [388].

[388] Rientrano nell'elenco delle categorie catastali del Gruppo A: «A/1 Abitazione di ti-

I requisiti di "ruralità" fissati dalle richiamate previsioni legislative erano stati, peraltro, aggiornati dal co. 37 dell'art. 2 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, conv. nella L. 24 novembre 2006, n. 286, secondo cui, i soggetti che utilizzano le abitazioni, per beneficiare delle agevolazioni tributarie, devono, necessariamente, essere iscritti all'Albo delle imprese agricole; ulteriori modifiche sono state, infine, introdotte dalla L. n. 244/2007.

A seguito dei menzionati interventi, il riconoscimento della "ruralità" dei fabbricati o delle porzioni dei fabbricati destinati ad edilizia abitativa risulta, ora, subordinato all'effettivo utilizzo abitativo degli stessi da parte: a) del titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno, per esigenze connesse all'attività agricola svolta; b) dell'affittuario del terreno stesso o del soggetto che con altro titolo idoneo conduca il terreno a cui l'immobile è asservito; c) dei familiari conviventi a carico dei richiamati soggetti e risultanti dalle certificazioni anagrafiche; d) dei coadiuvanti iscritti come tali a fini previdenziali; e) dei soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura; o f) di uno dei soci o amministratori delle società agricole di cui al D.Lgs. n. 99/2004.

In ogni caso, il terreno cui il fabbricato sia, concretamente, asservito deve avere una superficie non inferiore ai 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con conseguente attribuzione di reddito agrario.

Ove su un unico fondo siano praticate colture specializzate in serra, o attività di funghicoltura, o altre colture intensive, ovvero, nel caso in cui lo stesso sia ubicato in un Comune considerato montano, ai sensi dell'art. 1 del richiamato Decreto, tale limite viene, nondimeno, ridotto a 3.000 metri quadrati.

È, inoltre, richiesto che il volume d'affari derivante dall'attività agricola del soggetto che conduce il fondo sia superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza farvi confluire i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolte in agricoltura [389].

---

po signorile; A/2 Abitazione di tipo civile; A/3 Abitazione di tipo economico; A/4 Abitazione di tipo popolare; A/5 Abitazione di tipo ultrapopolare; A/6 Abitazione di tipo rurale; A/7 Abitazioni in villini; A/8 Abitazioni in ville; A/9 Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici e storici; A/10 Uffici e studi privati; A/11 Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi».

[389] Con riferimento a tale requisito, nelle istruzioni alla compilazione dei redditi è chiarito come lo stesso sia riferito solo a colui che conduca il fondo e come detto soggetto possa essere altro da chi utilizzi l'immobile ad uso abitativo, sulla base di un titolo idoneo. Tanto comporta che se, ad esempio, il fabbricato viene utilizzato, ad uso abitativo, da un pensionato agricoltore, mentre il fondo è condotto da un soggetto diverso, il requisito di cui all'art. 9, co. 3, lett. d) debba sussistere, esclusivamente, in capo a chi conduca il fondo. Il titolare di pensione agricola, possessore qualificato di un fabbricato ad uso abitativo, concedendo la conduzione del proprio fondo e degli altri annessi fabbricati strumentali a un soggetto imprenditore agricolo iscritto al Registro delle imprese, che

Tale percentuale scende, però, a un quarto dello stesso reddito se il terreno è ubicato in un comune montano.

Ai fini fiscali occorre, inoltre, riconoscere carattere di ruralità alle costruzioni strumentali, necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c., che siano destinate: a) alla protezione delle piante; b) alla conservazione dei prodotti agricoli; c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento; d) all'allevamento e al ricovero degli animali; e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla L. 20 febbraio 2006, n. 96[390]; f) all'abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato, o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformi-

---

consegue dall'esercizio dell'attività agricola un volume di affari superiore al 50% del proprio reddito complessivo (o del 25% ove consentito), conserva, quindi, il diritto alla ruralità fabbricato stesso. In tal senso, l'Agenzia del territorio che, con Circolare n. 7/T del 15 giugno 2007, ha confermato come in caso di abitazione utilizzata dal titolare di pensione agricola e di terreni affittati a un terzo, la sussistenza del requisito del volume d'affari vada verificata rispetto all'affittuario. Cfr. A. IOVINE-L. CENICOLA, *Catasto dei terreni e imposizione fiscale degli immobili rurali*, Santarcangelo di Romagna, 2014, p. 441.

[390] Per quanto riguarda i fabbricati destinati allo svolgimento di attività agrituristica, giova richiamare la definizione di cui all'art. 2 della L. 20 febbraio 2006, n. 96, secondo cui: «Per attività agrituristiche si intendono le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile, anche nella forma di società di capitali o di persone, oppure associati fra loro, attraverso l'utilizzazione della propria azienda, in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali». I requisiti essenziali, oggettivi e soggettivi, che configurano e caratterizzano l'attività di agriturismo sono dati: a) dall'esistenza di un'azienda agricola condotta da un imprenditore agricolo *ex* art. 2135 c.c.; b) dall'espletamento di un'attività di ricezione ed ospitalità in strutture interne all'azienda suddetta; c) dalla prevalenza delle attività agricole (dirette o connesse) rispetto a quella di gestione dell'agriturismo; d) dalla somministrazione prevalente di prodotti propri o derivati da materie prime direttamente provenienti dal fondo. L'art. 3, co. 1 della norma di cui sopra dispone, inoltre, che «possono essere utilizzati per attività agrituristiche gli edifici o parte di essi già esistenti nel fondo. (…) I locali utilizzati ad uso agrituristico sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali.(…)». Invero, tanto comporta che gli immobili da classare nella categoria D/10, in funzione dell'attività agrituristica in essi espletata, sulla base del D.P.R. n. 139/1998, siano tanto quelli aventi caratteri di ruralità –in quanto immobili propriamente strumentali all'attività agricola– quanto eventuali altri immobili ricompresi nell'ambito dell'azienda agricola, siano essi trasformati o costruiti *ex novo*, purché destinati alla ricezione e all'ospitalità dei clienti nell'esercizio dell'attività agrituristica. L'inclusione di siffatta attività tra quelle c.d. "connesse" al settore agricolo fa, dunque, sì che gli immobili in questione possano definirsi, *latu sensu*, strumentali. Ai fini del censimento in catasto, va, peraltro, precisato come, oltre alla categoria D/10, si ritengano compatibili con l'attività agrituristica e, in genere, con la ruralità dell'immobile, la destinazione residenziale, cui è attribuita una delle categorie del gruppo A, e gli immobili con classamento nelle categorie C/2, C/3, C/6 e C/7.

tà alla normativa vigente in materia di collocamento; g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna; h) all'uso di ufficio dell'azienda agricola; i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate dalle cooperative e loro consorzi, di cui all'art. 1, co. 2 del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 [391]; o, l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso [392]. Siffatte costruzioni vengo-

[391] In argomento Cass., sez. trib., sentenza 20 maggio 2015, n. 10355, la quale, assegna natura interpretativa al nuovo testo dell'art. 9. co. 3-*bis* del D.L. n. 557/1993, conv. con L. n. 133/1994, riconoscendone la possibile applicazione retroattiva, sull'assunto che, per questa via, il legislatore abbia inteso porre fine ai dubbi interpretativi e ai contrasti di giurisprudenza «sulla non assoggettabilità ad ICI dei fabbricati di proprietà delle cooperative esercenti attività agricole specificando, con la nuova normativa che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui al D.L. n. 557 del 1993, art. 9». La stessa pronuncia rammenta, peraltro, come la Corte Costituzionale, con sentenza 22 luglio 2009, n. 227 abbia sancito l'illegittimità costituzionale in relazione all'art. 3 Cost. (con assorbimento delle questioni ulteriori), della L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 2, co. 4, il quale prevedeva l'irripetibilità di quanto versato a titolo di ICI per le annualità precedenti al 2008 da tutti i soggetti destinatari delle disposizioni di cui al D.L. n. 557/1993, art. 9, co. 3-*bis*, lett. i), ivi comprese le cooperative agricole cui la citata normativa fa espresso riferimento. Per il Giudice delle leggi, la richiamata disposizione non solo doveva ritenersi irragionevole «per la chiara contraddizione in cui cade il legislatore il quale, avendo provveduto nel senso della insussistenza dei presupposti per l'insorgere della obbligazione, interviene, sia pure con diversa norma, onde limitare gli effetti della precedente, nel senso di rendere irripetibile quanto già, peraltro sine causa, versato, ma la stessa è anche incompatibile col rispetto del principio di eguaglianza in quanto fonte di ingiustificata disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali, venendo a determinare un trattamento deteriore di chi abbia erroneamente pagato un'imposta non dovuta rispetto a quello di chi, versando nella medesima situazione, non abbia invece effettuato alcun pagamento».

[392] Sebbene tale argomento risulti oggetto di più ampia trattazione nell'ambito dell'ultimo capitolo di questo volume, giova qui accennare a come il legislatore abbia introdotto disposizioni fiscali volte a favorire l'esercizio dell'attività di produzione energetica da parte degli imprenditori agricoli, riconoscendole valenza di "attività agricola connessa" al ricorrere di determinate condizioni. Più esattamente, *ex* art. 1, co. 423 della L. 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni, da ultimo con l'art. 1, co. 178 della L. 24 dicembre 2007, n. 244: «Ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché, di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, previa comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442». Sui richiamati profili è poi intervenuta l'Agenzia delle Entrate, le cui altalenanti interpretazioni saranno successivamente oggetto di trattazione.

no, generalmente, iscritte in catasto nella categoria speciale D/10.

Le porzioni di unità immobiliari destinate ad uso abitativo vengono, invece, censite autonomamente all'interno di una delle categorie del gruppo A, ovvero delle abitazioni ad uso dei dipendenti ed ufficio, che, seppure strumentali, devono essere iscritte in catasto come "abitazioni".

Fermi restando i requisiti di cui sopra, può, da ultimo, considerarsi "rurale" il fabbricato che, pur non insistendo sui terreni cui risulti asservito, sia ubicato nello stesso Comune, o in un Comune confinante.

Nel caso in cui l'unità immobiliare considerata sia utilizzata congiuntamente da più proprietari, o da più titolari di altri diritti reali, da più affittuari, ovvero da più soggetti che conducano il fondo sulla base di un titolo idoneo, i requisiti soggettivi cui si è fatto precedentemente riferimento devono, peraltro, sussistere in capo ad almeno uno dei richiamati possessori.

Alla stessa stregua, ove sul terreno su cui si svolge l'attività agricola insistano più unità immobiliari destinate ad uso abitativo, i requisiti di ruralità devono essere soddisfatti distintamente; mentre, se i componenti di uno stesso nucleo familiare occupano più unità ad uso abitativo, il riconoscimento della ruralità di queste ultime è subordinato, oltre che all'esistenza delle caratteristiche di cui sopra, anche, al limite massimo di cinque vani catastali o, comunque, di 80 metri quadrati per un abitante e di un vano catastale, o di 20 metri quadrati, per ogni abitante oltre il primo.

Ai nostri fini, giova, peraltro, rammentare come le innovazioni introdotte dall'art. 9 del D.L. n. 557/1993 abbiano trovato concretamente attuazione solo a decorrere dal 2012, in virtù dell'emanazione del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. con modif. dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.

Invero, con l'art. 13, co. 14, lett. d-*bis*) di tale Decreto sono stati espressamente abrogati i co. 2-*bis*, 2-*ter* e 2-*quater* dell'art. 7 del D.L. 13 maggio 2011, conv. con modif., dalla L. 12 luglio 2011, n. 106; mentre, il successivo comma 14-*bis* ha previsto l'emanazione di un apposito Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze per determinare le modalità di inserimento, negli atti catastali, della sussistenza del requisito di ruralità, fermo restando l'originario classamento degli edifici adibiti ad uso abitativo.

In base alla stessa disposizione normativa, le domande di variazione della categoria catastale, presentate *ex* art. 7, co. 2-*bis* del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, producono gli effetti previsti per il riconoscimento del requisito di ruralità fino alla data indicata[393], fermo restando l'originario classamento dell'immobile.

---

[393] In argomento giova rammentare come il termine inizialmente stabilito sia stato prorogato, da ultimo, al 30 settembre 2012, *ex* art. 29, co. 8 del D.L. 29 dicembre 2011, n. 216, conv. con modif. dalla L. 24 febbraio 2012, n. 14, come modif. dall'art. 3, co. 19 del D.L. 6 luglio 2012, n. 95.

Inoltre, ai sensi del co. 14-*ter* dell'art. 13, del D.L. n. 201/2011, «i fabbricati rurali iscritti nel catasto dei terreni con esclusione di quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del decreto del Ministero delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28, devono essere dichiarati al catasto edilizio urbano entro il 30 novembre 2012, con le modalità stabilite dal decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701»[394].

Il Decreto ministeriale cui il citato co. 14-*bis* ha demandato il compito di stabilire le modalità di inserimento del requisito della ruralità è stato emanato il 26 luglio 2012.

Lo stesso Decreto, all'art. 1, co. 1 dispone che il classamento dei fabbricati rurali destinati ad abitazione e dei fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività agricola sia attribuito in base alle regole ordinarie, all'interno di una delle categorie catastali previste nel quadro generale di qualificazione; e al co. 2 precisa come, ai fini dell'iscrizione negli atti del catasto della sussistenza del requisito della ruralità in capo ai fabbricati rurali diversi da quelli censibili tra i "Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole" debba essere apposta una specifica annotazione.

Per questa via, la sussistenza dei requisiti di ruralità dei fabbricati di cui sopra viene, quindi, indicata negli atti catastali mediante la richiamata annotazione, a prescindere dalla categoria concretamente attribuita[395].

Sulla valenza da riconoscere ai requisiti previsti dalla richiamata normativa[396] in passato, si era soffermata, anche, l'Agenzia delle Entrate, la quale ave-

---

[394] Più esattamente, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, devono essere dichiarati al catasto dei fabbricati le costruzioni ancora censite nel catasto dei terreni, con destinazione di: a) fabbricato promiscuo; b) fabbricato rurale; c) porzione da accertare di fabbricato rurale; d) porzione di fabbricato rurale; e) porzione rurale di fabbricato promiscuo; f) descrizione riconducibile, secondo gli usi locali, a fabbricato rurale. Se non in grado di produrre reddito, sono, invece, escluse dall'obbligo di dichiarazione in catasto, le seguenti costruzioni censite al catasto terreni: a) manufatti con superficie coperta inferiore agli otto metri; b) serre adibite a coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale; c) vasche per l'acquacoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni; d) manufatti isolati privi di copertura; e) tettoie, porcili, pollai, concimaie, pozzi e simili, di altezza utile inferiore a 1,80 metri, purché di volumetria inferiore a 150 metri cubi; f) fabbricati in corso di costruzione-definizione; g) fabbricati che presentino un accentuato livello di degrado.

[395] In argomento F. PARENTE, *Il riaccatastamento e le controversie catastali: problematiche attuali*, in *Riv. Notariato*, 2014, 4, p. 831 ss., secondo cui, occorre porre particolarmente in luce come la sussistenza dei requisiti di ruralità degli immobili non sia più condizionata all'attribuzione delle categorie A/6 e D/10, previste dall'art. 7, co. 2-*bis*, 2-*ter* e 2-*quater* del D.L. n. 70/2011, posto che l'annotazione produce il medesimo effetto dell'assegnazione delle richiamate categorie.

[396] Su cui si è soffermata, anche, la Circolare n. 2/2012 dell'Agenzia del Territorio,

va, in specie, chiarito come il reddito attribuito a ciascun fabbricato rurale dovesse intendersi quale elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma riferibile all'edificio; anche precisando come il reddito dominicale potesse ritenersi comprensivo della redditività delle costruzioni asservite [397].

Lo stesso Ente ha, più recentemente, ribadito come la rendita attribuita ai fabbricati sia in grado di assumere autonoma rilevanza solo nel caso in cui vengano a mancare i requisiti per il riconoscimento della ruralità, posto che l'attribuzione di una rendita catastale non produce alcun effetto ai fini fiscali, anche laddove questi ultimi risultino denunciati in catasto con le ordinarie modalità di accatastamento, in virtù delle quali, non sono sottoposti alle imposte dirette, indirette ed all'IMU sui fabbricati [398].

Diversamente, l'attribuzione della rendita catastale fornisce al contribuente elementi utili ad assolvere ai suoi obblighi fiscali, nel caso in cui, per cause soggettive, vengano a mancare i presupposti per il riconoscimento della ruralità [399].

---

avente ad oggetto la "*Nuova disciplina in materia di censimento dei fabbricati rurali ai sensi dell'art. 13, commi 14*-bis*, 14*-ter*, 14*-quater *del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 e del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 26 luglio 2012*", peraltro, precisando le modalità di presentazione delle domande di ruralità di cui all'art. 13, co. 14-*bis* dello stesso D.L. n. 210/2011.

[397] V. Circolare 20 marzo 2000, n. 50/E.

[398] V. Nota n. 2037 del 6 aprile 2001. Cfr. A. IOVINE-L. CENICOLA , *Catasto dei terreni e imposizione fiscale degli immobili rurali*, cit., p. 435.

[399] Sul punto F. PARENTE, *op. cit.*, il quale specifica che nel caso in cui un'unità immobiliare perda i requisiti di ruralità, senza, però, subire modifiche che comportino un diverso classamento e una nuova rendita, rispetto a quanto censito al catasto fabbricati, occorre presentare, entro trenta giorni, richiesta all'ufficio, su modello conforme all'all. 2 alla Circolare n. 2/T/2012, in modo che negli atti catastali venga apposta l'annotazione: «Cancellazione, a seguito di richiesta prot. n. ... del ..., dell'annotazione relativa ai requisiti di ruralità apposta in data ...». Diversamente, nel caso in cui un fabbricato censito nel catasto fabbricati acquisti i requisiti di ruralità, senza mutamento della categoria, della classe o di altri dati reddituali, la richiesta deve essere redatta secondo il modello conforme all'all. 1 alla Circolare, per far apporre negli atti catastali l'annotazione «Dichiarata sussistenza dei requisiti di ruralità *ex* art. 2, comma 6, d.m. 26 luglio 2012, con richiesta prot. n. ... del ...». La sussistenza dei richiamati requisiti viene, poi, verificata, anche a campione, dall'Ufficio competente. L'eventuale esito negativo della richiamata verifica deve essere accertato con provvedimento motivato, notificato all'interessato e impugnabile dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, nei termini di cui all'art. 18 ss. del d.lgs. n. 546/1992 e riportato agli atti catastali recando l'annotazione «Mancato riconoscimento della ruralità dichiarata con domanda/richiesta prot. n. ... del ...». L'esito positivo viene, viceversa, registrato agli atti del catasto con l'annotazione «Dichiarata sussistenza dei requisiti di ruralità con domanda/richiesta prot. n. ... del ...».

7. *La qualificazione mobiliare o immobiliare degli impianti fotovoltaici ed eolici: profili catastali e ricadute fiscali*

La qualificazione giuridica degli impianti fotovoltaici in termini mobiliari o immobiliari è resa particolarmente complessa dalle caratteristiche morfologiche agli stessi riferibili.

Questi ultimi, infatti, possono concorrere a formare una centrale fotovoltaica, ovvero essere collocati su fondi agricoli e utilizzati ai fini della conduzione dell'attività primaria; essere installati nella costruzione di edifici, o essere inseriti successivamente; e, ancora, essere integrati con l'architettura del fabbricato, ovvero non esserlo affatto [400].

Nell'inquadramento degli stessi occorre, quindi, procedere con ordine e, soprattutto, muovere dalla disciplina civilistica.

In questa prospettiva, a venire in rilievo è, anzitutto, l'art. 810 c.c. che definisce come beni «le cose che possono formare oggetto di diritti». Tale nozione, per quanto scarna, appare, invero, capace di ricomprendere «qualsiasi entità materiale o ideale giuridicamente rilevante» [401], ivi compresi gli impianti che ci occupano.

Una volta assodato come questi ultimi possano, in ogni caso, essere classificati come beni, sia dal punto di vista giuridico, sia da quello economico, si può passare a verificare se si tratti di "immobili", o di "mobili".

In termini generali, l'art. 812 c.c., al co. 1, definisce come beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio; e, in genere, tutto ciò che, naturalmente o artificialmente, sia incorporato al suolo [402].

Lo stesso articolo, al co. 2, dispone che sono reputati "immobili", anche, i mulini, i bagni e gli altri edifici galleggianti, quando sono saldamente assicura-

---

[400] In argomento, *amplius*, G. LIOTTI, *La qualificazione degli impianti fotovoltaici: profili catastali, urbanistici e soluzioni operative*, in *Notariato*, 2014, III, p. 248.

[401] Cfr. B. BIONDI, *I beni*, in *Tratt. di dir. civ.*, diretto da F. Vassalli, IV, Torino, 1953, p. 15.

[402] Si tratta di un'elencazione esemplificativa e non tassativa che consente di includere beni assai eterogenei. In quest'ottica M. COSTANTINO, *La disciplina dei beni. Beni immobili e beni mobili*, in *Tratt. di dir. priv.*, diretto da P. Rescigno, II, Torino, 2005, p. 71; A. JANNARELLI, *Beni, interessi e valori*, in A. LIPARI (a cura di), *Diritto privato europeo*, I, Napoli, 1997, p. 337. Lo stesso comma consente, peraltro, di distinguere i cc.dd. beni immobili "per incorporazione"; intendendosi come tali quelli che risultino dall'unione materiale di un bene mobile ad un immobile, attraverso l'inserimento del primo nel secondo. Cfr. C. PACILIO, *Proprietà e diritti reali*, Milano, 2008, p. 14.

ti alla riva o all'alveo e sono destinati ad esserlo in modo permanente per la loro utilizzazione [403].

Da ultimo, il co. 3 individua i "beni mobili" come categoria residuale in cui includere tutti i beni che siano privi delle caratteristiche precedentemente enunciate [404].

Ai nostri fini, parimenti rilevanteappare il disposto dell'art. 2 del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, il quale, al co. 1, afferma che: «L'unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale»; e, al co. 3, dispone che debbano ricomprendersi tra le unità immobiliari «anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al co. 1».

Per lo stesso articolo, devono, del pari, considerarsi «unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale» [405].

Le richiamate disposizioni, essendo applicabili a qualsiasi bene immobile, nonché, ad ogni altra parte di esso che concorra alla sua autonomia funzionale e reddituale, rendono, invero, possibile affermare che, ai fini dell'accatastamento e della determinazione della rendita catastale di un impianto fotovoltaico, a rilevare non sia tanto la facile amovibilità delle relative componenti impiantistiche, quanto, piuttosto, il rapporto intercorrente tra queste ultime e l'ordinaria capacità dell'unità immobiliare a cui appartengono di produrre un reddito temporalmente rilevante [406].

---

[403] I beni contemplati da questo comma sono considerati "immobili" per destinazione di legge, in quanto presentano un legame strumentale con il suolo., essendo la loro immobilizzazione finalizzata al conseguimento di uno scopo o di un'utilità permanenti. Cfr. O.T. SCOZZAFAVA, *I beni*, in *Tratt. di dir. civ.* del Consiglio Naz. del Notariato, diretto da P. Perlingieri, III, Napoli, 2007, p. 49.

[404] Cfr. A. BUSANI, *Ma la Tour Eiffel è un bene mobile? (Riflessioni sulla natura immobiliare dell'impianto fotovoltaico)*, in *Notariato*, 2011, III, p. 313.

[405] Nell'ordinamento domestico, una prima definizione di "unità immobiliare" era stata fornita dall'art. 40 del D.P.R. 1° dicembre 1949, secondo cui, ricadeva in quest'ambito «ogni fabbricato, porzione di fabbricato od insieme di fabbricati» appartenente «allo stesso proprietario e che, nello stato in cui si trova, rappresenta, secondo l'uso locale, un cespite indipendente. Siffatta nozione era, peraltro, già stata al centro dell'art. 5 del R.D.L. n. 652/1939, il quale si occupava di definire il concetto di unità immobiliare urbana disponendo: «si considera unità immobiliare urbana ogni unità di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un proprio reddito».

[406] Sembra, peraltro, deporre in tal senso, anzitutto, il disposto dell'art. 1-*quinquies* del

In questo senso si è orientata, anzitutto, la Corte di Cassazione, la quale, nel pronunciarsi sull'inclusione delle turbine nella stima catastale delle centrali idroelettriche, ha affermato che non rileva il mezzo di "unione" tra "mobile" ed "immobile" per considerare il primo incorporato al secondo, sia perché ciò che conta veramente è l'impossibilità di separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso, sia perché "mezzo di unione" idoneo a determinare l'incorporazione non può essere qualificato solo quello che tale poteva considerarsi all'epoca in cui è stato approvato il codice civile, dovendosi, piuttosto, tener conto del progresso tecnologico e dell'ineludibile condizionamento dei mezzi utilizzati a specifiche esigenze tecniche [407].

D.L. 31 marzo 2005, n. 44, conv. con modif. dalla L. 31 maggio 2005, n. 88, secondo cui: «*ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 4 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, limitatamente alle centrali elettriche, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso*». I concetti espressi in quest'ultima norma, mirano, essenzialmente, a comporre il contrasto giurisprudenziale sorto in merito alla computabilità del valore delle turbine nella determinazione per stima diretta dei beni della rendita catastale da attribuire agli immobili adibiti a centrale elettrica. E, invero, la Cass., nella sentenza 6 settembre 2004, n. 17933, aveva sostenuto l'impossibilità di includere nella stima ai fini catastali, i macchinari che, non essendo irreversibilmente fissati al suolo, mancassero di integrare un elemento dell'unità immobiliare, rappresentando, piuttosto, una componente del complesso di beni organizzati per l'esercizio di un'attività economica che, seppur rilevante, si rifletteva solo nella valutazione dell'azienda; giungendo, per questa via, ad affermare che: «diversamente dalle opere idrauliche, le quali, anche se poste nel soprassuolo o nel sottosuolo di aree pubbliche, vanno valutate quali parti di una centrale idroelettrica, nella stima del complesso immobiliare, non possono essere comprese le turbine, di cui non è controversa la libera amovibilità per essere le stesse soltanto imbullonate al suolo». Con una seconda sentenza, la 20 ottobre 2004, n. 21730, adottata a soli due mesi di distanza dalla prima, la stessa Corte aveva, invece, rilevato come, in tema di attribuzione della rendita catastale ad un opificio industriale costituente una centrale elettrica, l'unione al suolo mediante imbullonatura al cavalletto della turbina «non sembra e non può essere sufficiente» per escluderla «dalla nozione di impianto fisso e, quindi, dal calcolo della rendita catastale dell'opificio», aggiungendo che la turbina rappresenta «una componente strutturale, oltre che funzionale della centrale elettrica non potendo questa esistere come tale senza che vi sia quella» e che la mancanza della turbina «diminuisce incontrovertibilmente la centrale elettrica nella sua funzione complessiva e unitaria, trasformando inevitabilmente una centrale elettrica in qualcosa d'altro».

[407] Cass., sentenza 21 luglio 2006, n. 16824. Argomentazioni analoghe sono riconducibili alla risalente sentenza 20 aprile 1956, n. 1197, in cui la Corte di Cassazione chiariva come non fosse «lecito confondere la destinazione generica della macchina da parte della persona dell'imprenditore al servizio di un'attività industriale in cui l'immobile non concorra in modo preminente, con la destinazione al servizio di un immobile che non sia in

Sostanzialmente conforme la Corte Costituzionale, secondo cui, il principio in base al quale concorrono alla determinazione della rendita catastale gli elementi costitutivi degli opifici, anche se fisicamente non incorporati al suolo, vale per tutti gli immobili di cui all'art. 10 del R.D.L. n. 652/1939, ivi comprese le centrali elettriche [408].

Per i Giudici delle Leggi, il disposto di cui all'art. 1-*quinquies* del D.L. n. 44/2005, con riferimento alle centrali elettriche, rimanda, invero, a una definizione di costruzione stabile che viene individuata nell'essere costituita dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, attarverso qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso, rispetto alla quale, a nulla valgono eventuali argomentazioni relative alla natura transitoria delle imbullonature con cui le turbine sono connesse al suolo [409].

L'incorporazione, che nel caso di tali strumenti avviene materialmente e a

---

ipotesi lo strumento principale dell'industria stessa». Per gli stessi giudici, il vincolo obiettivo di servizio delle macchine a favore dell'edificio deve, invero, escludersi nell'ipotesi in cui «i beni immobili e quelli mobili, cioè le macchine, si presentino collegati tra loro ma senza alcun vincolo di subordinazione l'uno rispetto all'altro, bensì tutti sullo stesso piano, tutti esercitanti una funzione di pari importanza rispetto alla destinazione unitaria e allo scopo produttivo perseguito dall'imprenditore».

[408] Corte cost., sentenza 20 maggio 2008, n. 162. Con tale pronuncia è stata dichiarata infondata la questione di legittimità sollevata dalla C.T.R. dell'Emilia Romagna, con riferimento agli artt. 3, 24, 53, 97, 102, 104 e 108 Cost., relativamente: *a*) all'art. 1-*quinquies* del D.L. 31 marzo 2005, n. 44 ("*Disposizioni urgenti in materia di enti locali*"), conv. con modif. dall'art. 1, co. 1 della L. 31 maggio 2005, n. 88 sia nella parte in cui, avendo efficacia sostanzialmente retroattiva, violerebbe il principio di ragionevolezza, del diritto di difesa e delle attribuzioni del potere giudiziario; sia nella parte in cui tratterebbe in maniera disomogenea fattispecie sostanzialmente identiche senza attenersi, apparentemente, ad alcun criterio di ragionevolezza; e b) all'art. 1, co. 3 del D.M. 19 aprile 1994, n. 701 ("*Regolamento recante norme per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari*") e all'art. 74 della L. 21 novembre 2000, n. 342 ("*Misure in materia fiscale*"), nella parte in cui, non prevedendo un termine a pena di decadenza per la determinazione della rendita catastale, esporrebbero, indefinitamente, il contribuente all'azione della Amministrazione finanziaria.

[409] Più esattamente, detto articolo dispone che: «*Ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 2, della legge n. 212/2000, l'art. 4 del regio decreto n. 652/1939, convertito con modificazioni dalla Legge 1249/1939, limitatamente alle centrali elettriche, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Pertanto, concorrono alla determinazione della rendita catastale, ai sensi dell'art. 10 del citato regio decreto legge, gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale di cui al periodo precedente anche se fisicamente non incorporati al suolo*».

scopo permanente, le rende, pertanto – seppure meccanicamente separabili – parti essenziali per la destinazione economica di tutta la centrale idroelettrica, al punto che questa non è concepibile senza di esse.

Tanto comporta che tutte le componenti, comprese le turbine, che contribuiscano in via ordinaria ad assicurare ad una unità immobiliare una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo siano da considerare elementi idonei a descrivere l'unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale.

Secondo la Corte, proprio l'art. 812, co. 1, c.c., in base al quale «sono beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo», depone a favore della possibilità di una connessione strutturale realizzata in via transitoria e introduce il concetto di bene immobile per incorporazione, non specificando l'esatto significato di tale ultimo termine.

Ciò in quanto qualsiasi collegamento risulta idoneo a classificare un bene quale immobile, essendo assolutamente irrilevante la modalità di collegamento del singolo impianto con la struttura principale.

È, dunque, in questa prospettiva che essa ha affermato che la possibilità di separare un impianto dal suolo non comporta, necessariamente, la perdita della natura immobiliare dello stesso, posto che è proprio il disposto codicistico a conferire siffatta natura a tutto quanto venga collegato al suolo in un'unità strutturale, a prescindere dallo stabilimento in cui si colloca, di guisa che il solo effetto prodotto dell'art. 1-*quinquies* attenga alla necessità di considerare immobili le centrali elettriche, senza alcuna possibilità per il giudice di fornire una diversa interpretazione, ma non anche quello di escludere dal novero degli immobili per incorporazione le altre costruzioni, neppure nel caso in cui le stesse siano unite al suolo a scopo transitorio [410].

---

[410] In senso conforme: Cass., sentenza 31 marzo 2011, n. 7372, secondo cui, ai fini della determinazione del valore di un immobile – nella specie destinato a opificio – andava considerato anche un impianto fisso costituito da una gru a ponte, dovendosi valorizzare l'intento del legislatore di assumere, quale base imponibile per la determinazione del reddito fondiario, non solo, l'immobile in sé, ovverosia l'opera muraria, ma anche tutti quei beni – fra cui anche gli impianti fissi – conformati, quanto ad utilità e capacità reddituale, dal reciproco collegamento; nonché Cass., sentenza 21 gennaio 2015, n. 22712, secondo cui: «l'art. 1-*quinquies* d.l. 31 marzo 2005 n. 44 non ha creato affatto un regime particolare per le centrali elettriche, ma, anzi, le ha collocate in seno alla tipologia di beni cui esse sono state sempre accomunate, comprensiva, in via d'esempio, degli altiforni, dei carriponte, dei grandi impianti di produzione di vapore, eliminando ogni dubbio concernente la determinazione della loro rendita catastale: quindi, il principio per cui alla determinazione della rendita catastale concorrono "gli elementi costitutivi degli opifici [...] anche se

Si tratta di una questione molto dibattuta anche all'interno dell'Amministrazione finanziaria.

Vari documenti di prassi hanno fatto applicazione del "criterio funzionale" – in base al quale andrebbero considerati immobili i beni passibili di utilizzazione permanente o almeno duratura nel luogo in cui si trovano o, comunque, quegli oggetti dei diritti la cui idoneità a realizzarne il contenuto comporta una relazione funzionale con il luogo in cui si trovano – per affermare la natura mobiliare degli impianti in rassegna.

È, ad esempio, il caso della Circolare sulla "*Disciplina fiscale degli incentivi per impianti fotovoltaici*", secondo cui, l'impianto fotovoltaico situato su un terreno non costituisce impianto fisso al suolo, in quanto, normalmente, i moduli che lo compongono possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità [411].

Nella stessa prospettiva, si può citare, anche, un documento in cui l'Agenzia delle Entrate, nel definire gli impianti agevolabili ai fini del credito d'imposta per acquisizione di beni strumentali nuovi in aree svantaggiate, ha precisato come nel novero degli impianti e macchinari "diversi da quelli infissi al suolo", possano farsi, in linea di massima, rientrare tutti quelli che possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, conservando la loro funzionalità originaria [412].

Per l'Amministrazione finanziaria ciò vale, anche, per i beni "stabilmente" e "definitivamente" incorporati al suolo, a condizione che gli stessi possano essere rimossi e utilizzati per le medesime finalità senza "antieconomici" interventi di adattamento.

Sostanzialmente conforme la prassi più recente, secondo cui, si è in presenza di beni immobili ogni qual volta non sia possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità dello stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbono essere effettuati antieconomici interventi di adattamento [413].

Di segno contrario i documenti emanati dall'Agenzia del Territorio prima della relativa incorporazione con l'Agenzia delle Entrate, secondo cui, i pannelli fotovoltaici posizionati permanentemente sul suolo avrebbero dovuto es-

---

fisicamente non incorporati al suolo" (così come statuisce l'art. 1-*quinquies*) vale per tutti gli immobili di cui all'art. 10 del r.d.l. n. 652 del 1939, ivi comprese le centrali elettriche». In argomento A. JOVINE, *La riforma del catasto dei fabbricati*, Milano, 2014, p. 122 ss.

[411] V. Circolare 19 luglio 2007, n. 46/E.

[412] V. Circolare 11 aprile 2008, n. 38/E.

[413] V. Circolare 23 giugno 2010, n. 38/E, concernente i "*Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con gli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti ed esperti contabili*", par. 1.8.a).

sere assimilati alle turbine delle centrali idroelettriche; e, il complesso di beni costituito dal suolo e dai pannelli di cui si compone l'impianto fotovoltaco avrebbe configurato un "opificio" avente autonoma rilevanza catastale e, conseguentemente, natura di bene "immobile" [414].

Gli stessi profili sono stati, più recentemente, al centro di una nuova Circolare dell'Amministrazione finanziaria, emanata allo scopo dichiarato di di fare chiarezza sulle implicazioni fiscali della qualificazione mobiliare o immobiliare degli impianti fotovoltaici, sposando l'approccio di origine catastale, secondo cui ricadono nel novero delle "unità immobiliari" tutti i fabbricati, o le porzioni di essi, nonché, le costruzioni ancorate o infisse al suolo e dotate di una propria autonomia funzionale e reddituale [415].

Secondo questo documento, gli impianti fotovoltaici si considerano beni immobili quando: a) costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica autonomamente censibile nella categoria D/1 oppure D/10; b) risultano posizionate sulle pareti o su un tetto, oppure realizzate su aree di pertinenza comuni o esclusive di un fabbricato, e per esse sussiste l'obbligo della menzione nella dichiarazione in catasto, al termine della loro installazione [416].

Gli stessi impianti devono, viceversa, qualificarsi come beni mobili laddove: a) la potenza nominale dell'impianto fotovoltaico non sia superiore a 3 chilowatt per ogni unità immobiliare servita dall'impianto stesso; b) la potenza nominale complessiva, espressa in chilowatt, non sia superiore a tre volte il numero delle unità immobiliari le cui parti comuni sono servite dall'impianto, indipendentemente dalla circostanza che sia installato al suolo oppure sia architettonicamente o parzialmente integrato ad immobili già censiti al catasto edilizio urbano; c) per le installazioni ubicate al suolo, il volume individuato dall'intera area destinata all'intervento (comprensiva, quindi, degli spazi liberi che dividono i pannelli fotovoltaici) e dall'altezza relativa all'asse orizzontale mediano dei pannelli stessi, sia inferiore a 150 m3, in coerenza con il limite volumetrico stabilito all'art. 3, co. 3, lett. e) del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28.

Quanto affermato relativamente alle centrali idroelettriche può riferirsi, anche, ai parchi eolici.

---

[414] In argomento si v. S. CHIRICHIGNO-V. CIRIMBILLA, *L'assimilazione degli impianti fotovoltaici agli opifici*, in *Corr. trib.*, 2010, X, p. 799.

[415] V. Circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E.

[416] V. la Risoluzione n. 3/T del 2008 e la Nota 22 luglio 2012, n. 31892. Al riguardo, è la stessa scrivente a rammentare l'esistenza dell'obbligo della dichiarazione di variazione catastale laddove l'impianto fotovoltaico integrato a un immobile ne incrementi il valore di una percentuale pari al 15% o superiore. In quest'ipotesi, l'installazione fotovoltaica non è, invero, oggetto di accatastamento autonomo, comportando l'incremento della rendita catastale dell'immobile su cui è installato, senza incidere sulla relativa classificazione.

Questi ultimi, infatti, costituendo una centrale elettrica, devono essere accatastati nella categoria D/1 – *Opificio*, di guisa che le singole pale vengano computate ai fini di determinazione della rendita catastale al pari delle turbine di una centrale idroelettrica, poiché le prime, al pari delle seconde, costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale stessa, sicché questa, in loro assenza, non potrebbe più essere qualificata come tale, restando diminuita nella sua funzione complessiva e unitaria ed incompleta nella sua struttura [417].

Ai fini delle imposte dirette, tanto comporta che, per gli impianti qualificati come beni immobili, il costo degli investimenti possa ritenersi deducibile, *ex* art. 102 TUIR, a titolo di ammortamento, per le persone fisiche e per le persone giuridiche titolari di reddito d'impresa; ed *ex* art. 54 TUIR, per i lavoratori autonomi e le associazioni professionali che abbiano acquistato l'impianto tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2009.

Agli stessi beni si applica un coefficiente di ammortamento pari al 9%, nel caso in cui siano qualificati come mobili; e al 4%, ove qualificati come immobili.

In quest'ultima ipotesi può, peraltro, applicarsi la disciplina dello scorporo del valore del terreno, di cui al D.L. 4 luglio 2006, n. 223, di guisa da rendere indeducibile l'ammortamento delle aree su cui gli stessi insistono.

Nel caso di specie, il costo da riferire all'area sottostante (che non sia stata acquistata autonomamente in precedenza) è, dunque, pari al maggiore tra il valore separatamente esposto in bilancio e quello ottenuto applicando il 30% al costo di acquisto complessivo dell'immobile comprensivo del valore dell'area [418].

---

[417] Cfr. Cass. sentenza 14 marzo 2012, n. 4030, nel cui contesto i giudici di legittimità avvalorano la tesi dell'Agenzia del Territorio, secondo cui i parchi eolici o fotovoltaici devono essere accertati nella categoria catastale D/1, al pari delle turbine delle centrali elettriche (V. Risoluzione 3/E del 6 novembre 2008 e Circolare 14/T del 22 novembre 2007), muovendo dalla consapevolezza che ciascuno di essi costituisca un insieme di aerogeneratori (torri e pale eoliche) localizzati in un territorio delimitato e interconnessi tra loro, che producono energia elettrica sfruttando la forza del vento. Gli aerogeneratori rappresentano, infatti, l'elemento principale di un impianto eolico e ne costituiscono le turbine (a vento o eoliche) che generano l'energia elettrica sfruttando la forza del vento, allo stesso modo in cui le turbine idrauliche trasformano in energia elettrica la forza dell'acqua nelle comuni centrali idroelettriche. *Contra* Comm.Trib.Prov. Bologna, sentenza 12 gennaio 2009, n. 11, secondo cui «gli impianti eolici, pur produttivi di reddito d'impresa, svolgono una (…) funzione di utilità sociale» tale da giustificarne la qualificazione come opere di pubblico interesse, «suscettibili di essere ricomprese negli immobili destinati alla categoria catastale E con conseguente esenzione dall'applicazione del prelievo ICI». In argomento, *amplius*, A. GAGGERO, *Categoria catastale dei parchi eolici ed elementi da computare nella determinazione della relativa rendita*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, p. 20258.

[418] In proposito, giova rammentare come la percentuale da applicare, normalmente fis-

La prassi in discorso si preoccupa, anche, di precisare come la richiamata disciplina non sia applicabile ai casi in cui il terreno su cui insiste l'impianto fotovoltaico sia detenuto in forza di un diritto di superficie a tempo determinato; mentre lo è per quelli in cui il richiamato diritto sia stato concesso a tempo indeterminato.

Da ultimo, se l'immobile su cui sono installati gli impianti è di proprietà di un terzo, i costi ad esso relativi devono qualificarsi come "spese incrementative su beni di terzi".

In questo caso, il principio contabile OIC n. 24[419] impone, nondimeno, di distinguere tra impianti che non possano essere separati dagli immobili che li ospitano, in quanto tali, da iscrivere tra le "altre immobilizzazioni immateriali" di cui alla voce BI7); e impianti dotati di una propria autonomia rispetto all'immobile ospitante, che vanno, viceversa, iscritti tra le immobilizzazioni materiali nella categoria di riferimento e ammortizzati se classificati come immobili al 4%, altrimenti al 9%.

L'esigenza di attenersi ai richiamati coefficienti di ammortamento è stata, più recentemente, ribadita anche dal Ministero dell'Economia e delle Finanze che, nella risposta al *question time*, in cui si chiedeva di adottare un provvedimento volto a rendere applicabile l'aliquota del 9% anche nel caso in cui gli impianti fossero qualificati come fabbricati, in quanto ancorati al suolo, ha respinto la proposta avanzata, evidenziando come l'eventuale riconoscimento di

---

sata al 20%, salga al 30% per i soli fabbricati industriali. In quest'ultima nozione, ex art. 36, co. 7, ultimo periodo, del D.L. n. 223/2006, rientrano anche gli impianti fotovoltaici, in quanto essi risultano destinati alla produzione del bene energia solare mediante la conversione delle radiazioni solari, a prescindere dalla relativa classificazione catastale.

[419] Tale principio, destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile, ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa. In siffatto contesto, a venire in rilievo sono, essenzialmente, beni caratterizzati dalla mancanza di tangibilità, capaci di manifestare la loro utilità in un arco temporale pluriennale, quali: oneri pluriennali, beni immateriali, avviamento, immobilizzazioni immateriali in corso e acconti. In base al richiamato principio: a) l'ammortamento del marchio può raggiungere i 20 anni; b) l'avviamento normalmente si ammortizza in 5 anni, ma può arrivare anche a 10 anni o addirittura a 20 con il consenso del Collegio sindacale; c) i costi per migliorie su beni di terzi, non separabili dal bene di terzi, si ammortizzano per il minor periodo tra utilità futura e durata del contratto (di locazione o di *leasing*), tenendo anche conto del rinnovo contrattuale (nel caso in cui il contratto termini prima, tutto il residuo va a costo. Diversamente, in caso di *leasing* e di riscatto anticipato, le migliorie residue si riclassificano da immateriali a materiali, seguendo, conseguentemente, l'OIC 16); d) i costi di addestramento e qualificazione del personale possono essere capitalizzati se inerenti all'avvio di una *start-up* o di una nuova attività, anche in caso di riconversione o ristrutturazione industriale, vanno invece a costo quelli per riduzione straordinaria del personale.

un'aliquota indifferenziata comporterebbe effetti negativi di gettito, sia per la circostanza che la stessa viene in alcuni casi incrementata, sia per il fatto che tutti i nuovi impianti fotovoltaici beneficerebbero del c.d. super ammortamento [420].

Nella prospettiva che ci occupa, giova, da ultimo, segnalare l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria in merito alla possibilità di cumulare la detassazione per gli investimenti ambientali di cui all'art. 6 della L. 23 dicembre 2000, n. 388, con gli incentivi previsti dai vari Conti Energia [421].

Quest'ultima si è soffermata, anzitutto, sul contenuto della richiamata disposizione, per ricordare: a) come in base alla stessa la quota di reddito destinata dalle piccole e medie imprese agli investimenti ambientali non concorra a formare reddito imponibile ai fini delle imposte dirette; e b) come di essa ci si possa avvalere solo relativamente agli investimenti realizzati entro il 25 giugno 2012, posto che tale articolo è stato abrogato, con decorrenza dal 26 giugno 2102, dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, conv. con modif. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134.

Chiariti questi profili, ha, dunque, ritenuto di poter sostenere che dall'assenza di specifiche previsioni che ne escludano la cumulabilità con altre disposizione agevolative, possa dedursi la possibilità di affermare che, in termini generali, i benefici previsti dall'art. 6 della L. n. 388/2000 siano fruibili anche da parte di chi si avvalga di ulteriori misure di favore, a meno che non sia la disciplina di queste ultime a disporre diversamente.

Tale orientamento necessita di essere precisato relativamente agli investimenti che attengono alla realizzazione di impianti fotovoltaici, posto che questi ultimi potrebbero, in astratto, fruire sia dell'agevolazione di cui sopra, sia degli incentivi finanziari contemplati dal c.d. "Conto energia".

Invero, il fatto che la relativa disciplina sia contenuta in una serie di decreti del Ministero dello Sviluppo Economico comporta la necessità di demandare a detta Autorità ogni valutazione in ordine all'attuazione della normativa in parola, sia per quanto concerne la sussistenza di eventuali limiti di cumulabilità, sia per le relative modalità di applicazione.

In argomento occorre, pertanto, rifarsi alla Nota informativa con cui il Ministero competente si è pronunciato in merito alla cumulabilità della tariffa

---

[420] Questa indicazione è stata fornita in data 22 settembre 2016, in sede di *question time*, in risposta all'interrogazione n. 5-09541 con cui si chiedeva al Ministero competente di valutare l'adozione di un provvedimento che, coerentemente con quanto sostenuto dall'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili nella Norma di comportamento n. 197, disponesse «che l'aliquota di ammortamento per gli impianti fotovoltaici ed eolici fissi sia pari al 9 per cento, anche qualora si qualifichino come fabbricati in quanto ancorati al suolo».

[421] V. Risoluzione 5 luglio 2016, n. 58/E.

incentivante, di cui al D.M. 19 febbraio 2007 (Secondo Conto Energia), per ricordare come in base all'art. 9 dello stesso, le richiamate tariffe non siano applicabili all'elettricità prodotta da impianti per la cui realizzazione siano, o siano stati, concessi incentivi pubblici in conto capitale eccedenti il 20% del costo dell'investimento [422].

Questa norma risulta, invero, oggetto della disposizione interpretativa, inserita nell'art. 19 del D.M. 5 luglio 2012, con cui il Governo ha stabilito che il limite imposto dall'art. 6 della L. n. 388/2012 si applica, anche, alla detassazione degli investimenti ambientali sostenuti prima dell'abrogazione delle previsioni di cui alla c.d. Tremonti Ambiente.

A fronte del mancato utilizzo del beneficio in esame che non sia riconducibile alla scelta del contribuente ma al protrarsi dell'incertezza interpretativa relativa a un elemento essenziale della misura, l'Agenzia ritiene, peraltro, di chiarire che: a) la rappresentazione in bilancio degli investimenti ambientali, prevista dalla richiamata normativa, rappresenta una facoltà del contribuente procedere alla riapprovazione dei bilanci relativi agli esercizi di effettuazione degli investimenti ambientali; b) la comunicazione da inviare al Ministero dello Sviluppo economico relativa agli investimenti agevolati non è prevista a pena di decadenza dall'agevolazione e il mancato assolvimento del suddetto adempimento nel termine previsto non comporta, di per sé, decadenza dall'agevolazione e, quindi, può anche realizzarsi successivamente; c) la detassazione opera a prescindere dal risultato di esercizio ottenuto, concorrendo, pertanto, a determinare il risultato reddituale anche in presenza di perdite; e d) la mancata indicazione della deduzione per fruire della detassazione ambientale entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non osta alla possibilità di avvalersi dello stesso beneficio in sede di dichiarazione dei redditi integrativa.

Decorsi i termini per presentare la dichiarazione si può, peraltro, recuperare l'agevolazione, presentando istanza di rimborso.

In buona sostanza, l'Amministrazione finanziaria non è, quindi, competente a pronunciarsi sulla possibilità di cumulare i benefici previsti dalla misura fiscale esaminata con le agevolazioni di natura finanziaria previste dal "conto energia".

Per questa via, il contribuente che decidesse di usufruire della detassazione ambientale *ex post* è, pertanto, esposto al rischio di subire la revoca dei benefici erogati dal Gestore dei Servizi Energetici, sulla base delle valutazioni operate dal Ministero dello Sviluppo economico.

---

[422] V. Nota del 15 giugno 2015. In base a quanto chiarito dall'ultimo capoverso del documento in esame, per "costo dell'investimento" deve intendersi l'intero costo imputabile all'investimento per l'impianto fotovoltaico, iscritto nel bilancio di riferimento.

8. *Il principio di sostituzione IMU-IRPEF: le conseguenze della separazione tra reddito agrario e reddito dominicale introdotta dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23/2011 e l'esenzione successivamente disposta dalla L. n. 208/2015*

Prima di concludere la disamina delle varie categorie reddituali che rilevano ai fini dell'imposizione delle attività agricole, giova accennare al regime riferibile ai relativi terreni.

Nel corso dell'ultimo quarantennio, quest'ultimo è stato, invero, al centro di una complessa evoluzione normativa; oltre che di importanti questioni dottrinali.

In argomento occorre, anzitutto, segnalare come in vigenza dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), la disciplina sulla tassazione dei terreni fosse contenuta nel D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Il primo articolo di tale Decreto stabiliva che presupposto del tributo fosse il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati [423].

Erano, pertanto, soggetti al prelievo anche immobili non produttivi di reddito fondiario, come quelli strumentali; nonché, quelli alla cui produzione e al cui scambio fosse diretta l'attività d'impresa del possessore [424].

Per quanto di nostro specifico interesse, i terreni agricoli, da un lato, erano esentati dall'imposta, laddove ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della L. 27 dicembre 1977, n. 984 (*ex* art. 7, co. 1, lett. h) [425]; e dall'altro, godevano di una serie di riduzioni nel caso in cui risultassero posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli principali (*ex* art. 9) [426]. Questo regime impositivo è stato, in buona parte, modificato, a

---

[423] Soggetti passivi dell'imposta erano, pertanto, il proprietario dell'immobile, ovvero il titolare del diritto di usufrutto, abitazione, superficie o enfiteusi. Per gli immobili concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo era il locatario; mentre, per le concessioni di aree demaniali soggetto passivo era il concessionario.

[424] Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 970.

[425] La legge, recante il "*Coordinamento degli interventi pubblici nei settori della zootecnia, della produzione ortofrutticola, della forestazione, dell'irrigazione, delle grandi colture mediterranee, della vitivinicoltura e della utilizzazione e valorizzazione dei terreni collinari e montani*", era volta a soddisfare le esigenze di utilizzazione e di riordino del settore agrario e fondiario, nell'ottica di valorizzarne i mutati assetti produttivi.

[426] Tale articolo, entrato in vigore il 1° gennaio 1993, disponeva, più esattamente, che: «1. I terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente lire 50 milioni e con le seguenti ridu-

seguito dell'emanazione del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, recante "*Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale*" [427].

Tale Decreto, nel disporre l'introduzione dell'Imposta Municipale Unica (IMU), ha comportato una vera e propria rivoluzione di sistema [428].

Invero, per questa via, il reddito dominicale e il reddito agrario, da sempre ricompresi nella categoria dei redditi fondiari e sottoposti all'IRPEF, in virtù del disposto di cui al D.P.R. n. 597/1973 [429], sono stati "separati", nell'ottica

---

zioni: a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti 50 milioni di lire e fino a 120 milioni di lire; b) del 50 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 120 milioni di lire e fino a 200 milioni di lire; c) del 25 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 200 milioni di lire e fino a 250 milioni di lire. 2. Agli effetti di cui al comma 1 si assume il valore complessivo dei terreni condotti dal soggetto passivo, anche se ubicati sul territorio di più comuni; l'importo della detrazione e quelli sui quali si applicano le riduzioni, indicati nel comma medesimo, sono ripartiti proporzionalmente ai valori dei singoli terreni e sono rapportati al periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte ed alle quote di possesso. Resta fermo quanto disposto nel primo periodo del comma 1 dell'articolo 4».

[427] In argomento, *amplius*, G. SELICATO, *L'imposta unica comunale tra novità e conferme di precedenti modelli impositivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, p. 10242; P. PICIOCCHI-C. GAMBINO, *L'imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria (1993-2013) (Parte Prima)*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, III, p. 20567; L.R. CORRADO, *op. cit.*, p. 10623; A. PICCOLO, *L'imposta municipale propria*, in *il Fisco*, III, p. 354; S. CAPOLUPO, *Imposta municipale propria (IMU): soggettività passiva e presupposto oggettivo*, in *il Fisco*, 2011, XXIX, p. 4887.

[428] Giova rammentare come l'applicazione dell'IMU, inizialmente prevista per il 2014, sia stata, poi, anticipata "in via sperimentale" al 2012, in virtù del disposto di cui all'art. 13, co. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201. Nelle intenzioni del legislatore, l'intervallo triennale tra l'istituzione e l'applicazione del tributo doveva servire a prevenire le eventuali conseguenze negative del richiamato prelievo, anche attraverso l'introduzione di adeguati correttivi. La necessità di reperire nuovo gettito, non solo, per l'Erario, ma, anche, per i Comuni, ha, nondimeno, spinto l'Esecutivo ad anticipare l'entrata in vigore dell'imposta, sia pure "in via sperimentale", in virtù della «straordinaria necessità ed urgenza di emanare disposizioni per il consolidamento dei conti pubblici, al fine di garantire la stabilità economico-finanziaria del Paese nell'attuale eccezionale situazione di crisi internazionale e nel rispetto del principio di equità, nonché di adottare misure dirette a favorire la crescita, lo sviluppo e la competitività».

[429] Il trattamento fiscale del reddito agrario, nel Testo Unico n. 4021/1877, dipendesse, esclusivamente, dalla qualifica riferibile al relativo titolare. Invero, mentre il reddito agrario spettante al proprietario del fondo era esente da imposta, lo stesso reddito, ove prodotto dal mezzadro o dal fittavolo, era, invece, soggetto all'imposta di ricchezza mobile, con determinazione effettiva. La situazione subì una prima, radicale, modifica a seguito dell'emanazione della L. n. 16/1923, secondo cui, il reddito agrario doveva essere inciso dall'imposta mobiliare, anche nel caso in cui fosse tratto dal proprietario. Sugli stessi profili si soffermò, anche, il D.P.R. n. 645/1958, il quale introdusse un'imposta a sé per il reddito agrario riferibile ai titolari di diritti reali sul fondo, a stima catastale, dal cui ambi-

di riallocare la parte di reddito che remunera la proprietà nella più consona sfera dell'imposizione patrimoniale [430].

In argomento, una volta chiarito come il presupposto del richiamato prelievo, analogamente a quanto a suo tempo previsto per l'ICI, sia rappresentato dal possesso degli immobili di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, a venire in rilievo è, anzitutto, il disposto di cui all'art. 8, co. 1 del Decreto.

Nell'affermare che l'IMU sostituisce, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali dovute «in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili», quest'ultimo ha, invero, introdotto un'importante disposizione di principio nei rapporti tra IMU e imposte sui redditi.

Lo stesso ha reso, infatti, evidente come l'effetto sostitutivo determinato dal Decreto in esame valga, in sostanza, ad escludere sia i redditi fondiari relativi ai terreni (per la componente dominicale) [431], sia quelli dei fabbricati non locati [432], dalla determinazione del reddito complessivo rilevante ai fini IRPEF, nonché, della «determinazione delle deduzioni e delle detrazioni rapportate al

---

to di applicazione restavano esclusi i redditi degli affittuari; i quali, però, potevano parimenti essere estimati come fondiari. Da ultimo, per effetto del D.P.R. n. 597/1973, anche i redditi agrari sono stati imputati al proprietario, al possessore o all'affittuario del fondo, che potevano determinarli forfettariamente ai fini IRPEF. Il medesimo impianto normativo è stato mantenuto nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi, vigente, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modifiche, fino all'emanazione del D.Lgs. n. 23/2011.

[430] Quindi, mentre il reddito agrario (di cui all'art. 32 TUIR) continua a essere assoggettato «alle ordinarie imposte erariali sui redditi»; il reddito dominicale ha smesso di costituire base imponibile ai fini delle imposte dirette, per diventare base imponibile ai fini IMU. Cfr. B. NICHETTI, *Il principio di capacità contributiva nell'imposizione catastale del sistema agricolo: effetti della separazione tra reddito agrario e reddito dominicale, introdotta dall'Imu*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, IV, p. 351 ss., il quale evidenzia, peraltro, come l'introduzione dell'IMU sia destinata ad incidere sia qualitativamente, sia quantitativamente sull'imposizione catastale. Invero, non solo, tale tributo sostituisce l'IRPEF per la componente immobiliare ma comporta, anche, un'importante rivalutazione del reddito dominicale, assunto come base imponibile del tributo.

[431] A tale conclusione è pervenuta, in particolare, l'Agenzia delle Entrate che, nella Risoluzione 18 aprile 2014, n. 41/E, ha chiarito proprio come, con riferimento ai terreni agricoli, la sostituzione dell'IMU all'IRPEF si applichi, solo, alla componente dominicale dei terreni non affittati.

[432] Il significato da attribuire alla locuzione "beni non locati" è stato chiarito dal Dipartimento delle finanze che, nella Circolare n. 3/DF/2012, ha stabilito che possano farsi rientrare nella stessa sia i terreni, sia fabbricati, non solo nel caso in cui siano tenuti a disposizione ma, anche, ove concessi in comodato gratuito o destinati ad uso promiscuo del professionista. Lo stesso orientamento è stato poi ribadito dall'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 11 marzo 2013, n. 5/E.

reddito complessivo», salvo che non sussista un'apposita disposizione recante «l'obbligo di tener conto del reddito escluso a determinati fini, quali, ad esempio, la verifica della spettanza dei benefici fiscali» [433].

Sono, invece, rimasti estranei all'ambito di applicazione dell'imposta: a) il reddito agrario; b) i redditi fondiari diversi da quelli cui si applica la cedolare secca; c) i redditi degli immobili posseduti dai soggetti passivi IRES; nonché, d) i redditi degli immobili che non producono reddito fondiario.

Ulteriori eccezioni sono state previste dall'art. 9, co. 9 del Decreto, per come modif. dal D.L. n. 16/2012, che ha assoggettato alle imposte sui redditi e alle relative addizionali [434] gli immobili esenti da IMU, quali, ad esempio, i terreni siti nelle aree montane e di collina delimitate ai sensi dell'art. 15, della L. n. 984/1977 [435]; e i terreni incolti nelle stesse situati [436]; nonché i terreni agricoli, anche incolti, per i quali è stata prevista un'aliquota ordinaria dello 0,76%, da applicare al reddito dominicale rivalutato del 25% e moltiplicato per il coefficiente 135 [437].

---

[433] Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare 11 marzo 2013, n. 5/E, par. 1.1, ove si pone, particolarmente, in luce come sebbene l'IMU non abbia natura di imposta reddituale, «il descritto effetto di sostituzione dell'Irpef – in quanto espressamente disposto per principio dal citato art. 8, del d.lgs. n. 23 del 2011 – si concretizza nell'ambito del TUIR, mediante l'esclusione dalla base imponibile dell'IRPEF del reddito fondiario prodotto dagli immobili non affittati o non locati soggetti ad IMU, con effetti analoghi a quelli derivanti dall'art. 3 del TUIR».

[434] In argomento, la Circolare n. 3/DF del 2012 ha specificato come la locuzione "ove dovute" sia destinata a ribadire che, nel momento in cui si verifica un'esenzione ai fini IMU, devono comunque continuare ad applicarsi le regole ordinarie proprie che disciplinano l'IRPEF e le relative addizionali». Conforme, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E/13, cit.

[435] Il riferimento attiene ai terreni agricoli ubicati: a) in comuni totalmente montani, indipendentemente dalla qualifica del possessore; b) in comuni parzialmente montani, nel caso in cui i terreni siano posseduti e condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (sul punto v. Risoluzione 2/DF del 3 febbraio 2015, secondo cui l'agevolazione in discorso opera anche nel caso in cui tali terreni siano concessi in comodato o in affitto a coltivatore diretto e a imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, a condizione che il soggetto concedente abbia egli stesso la qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale e, quindi, possegga e conduca almeno un altro terreno); c) in comuni delle isole minori di cui all'Allegato A della L. n. 448/2001.

[436] Quest'ultima esenzione è ricavabile in via interpretativa dalla Circolare n. 5/E/13, cit.

[437] Su tali profili si sofferma la Circolare n. 5/E/13 cit., in cui si rammenta come l'applicazione dell'esenzione IMU ai "terreni incolti" siti in aree montane e di collina sia stata oggetto di un'interrogazione parlamentare rivolta al Ministro dell'Economia e delle Finanze. Proprio in risposta alla richiamata interrogazione il Sottosegretario per l'Eco-

Gli stessi beni, laddove posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola, hanno, inoltre, potuto avvalersi di un moltiplicatore ridotto, pari a 110[438].

Ulteriori agevolazioni sono state, infine, introdotte dal co. 2 e dal co. 8-*bis* dell'art. 13 del richiamato Decreto.

Il primo, richiamandosi ai benefici di cui all'art. 2 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, ha disposto che, ai fini della realizzazione del presupposto d'imposta, non possano considerarsi fabbricabili i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli, su cui persista l'utilizzazione agro-silvo-pastorale, funzionalmente all'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

Il secondo ha stabilito che i terreni agricoli posseduti e condotti dagli stessi soggetti siano sottoposti all'IMU «limitatamente alla parte di valore eccedente euro 6.000 e con le seguenti riduzioni: a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 6.000 e fino a euro 15.500; b) del 50 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 15.500 e fino a euro 25.500; c) del 25 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 25.500 e fino a euro 32.000»[439].

---

nomia e le Finanze ha, invero, precisato che: «L'articolo 7, comma 1, lettera h) del decreto legislativo n. 504 del 1992, applicabile anche all'IMU (…) prevede l'esenzione dal pagamento dell'imposta per i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina, delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984. I terreni incolti ricadenti nelle aree montane e di collina, dunque, in base ad un'interpretazione strettamente letterale della normativa, non potrebbero rientrare nella disposizione di esenzione, in quanto sfuggono, come evidenziato nell'interrogazione in esame, alla definizione di «terreno agricolo» di cui al citato articolo 2 del decreto legislativo n. 504 del 1992. Tuttavia, si deve sottolineare che una lettura sistematica delle disposizioni citate, porta a ritenere che, nell'ambito di applicazione dell'esenzione, devono rientrare anche i terreni incolti aventi le caratteristiche di cui all'articolo 7, lettera h) suddetto, proprio perché, si ribadisce, rispetto all'ICI, nel presupposto dell'IMU rientra il possesso di qualunque immobile. A conferma di ciò, il Dipartimento delle finanze segnala che nel decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30 ottobre 2012 – pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, serie generale, n. 258 del 5 novembre 2012 – recante l'approvazione del modello di dichiarazione IMU e delle relative istruzioni – vengono richiamate le fattispecie di esenzione e, tra queste, viene fatto, in generale, riferimento ai "terreni ricadenti nelle aree montane e di collina" e non più ai soli terreni agricoli, manifestando in tal modo l'intento di escludere dall'assoggettamento al tributo in argomento anche i terreni cosiddetti incolti».

[438] L'esplicito riferimento ai terreni non coltivati vale a rendere applicabile il coefficiente 110 anche a quei terreni che siano lasciati a riposo, in applicazione delle moderne tecniche agricole (c.d. *set aside*).

[439] Dal 2015, è stata, inoltre, prevista una nuova detrazione di 200 euro, per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli iscritti alla previdenza agricola in possesso di terreni ubicati dei Comuni collinari svantaggiati di cui all'Allegato A della L. n. 4/2015.

Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali in possesso di più terreni, le riduzioni sono state calcolate in proporzione al valore dei terreni posseduti nei diversi Comuni, dovendo essere rapportate al periodo dell'anno in cui sussistessero le condizioni richieste dalla legge.

Per i terreni posseduti e condotti da più soggetti, il beneficio fiscale è stato invece, riconosciuto a ciascun possessore, in proporzione alla relativa quota di proprietà dell'immobile [440].

Siffatte agevolazioni non sono state, però, ritenute applicabili ai terreni concessi in affitto, venendo meno, in tal caso, i requisiti richiesti dalla norma.

Le uniche eccezioni alla regola di cui sopra attengono, invero, ai terreni incolti (cui si è accennato in precedenza) e ai soci delle società di persone, in possesso della qualifica di coltivatore diretto, o di imprenditore agricolo principale, cui, *ex* art. 9 del D.Lgs. n. 228/2001, hanno continuato a essere riconosciuti ed applicati i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche.

I connotati assunti dall'imposta che ci occupa, per quanto attiene, specificamente, al settore agricolo sono stati, peraltro, notevolmente, modificati in sede di conversione del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, da parte della L. 26 aprile 2012, n. 44.

Su tali profili si è soffermato, anzitutto, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, che ha analizzato le qualificazioni soggettive riferibili ai soggetti che esercitano l'attività agricola, per chiarire come i benefici accordati al settore che ci occupa possano essere riconosciuti, non solo, alle persone fisiche ma, anche, alle società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile, che abbiano come oggetto sociale l'esercizio delle attività contemplate dall'art. 2134 c.c., a condizione: a) per le società di persone, che almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale; e b) per le società di capitali e le cooperative, che almeno un amministratore (che sia anche socio per le società cooperative) sia in possesso della stessa qualifica.

La stessa prassi ha anche chiarito come, nell'ipotesi in cui il terreno sia posseduto da due soggetti ma condotto da uno solo di essi, che abbia, comunque, i requisiti sopra individuati, l'agevolazione in discorso si applichi a tutti i comproprietari [441].

---

[440] Se non tutti i proprietari coltivano il fondo, l'agevolazione si applica solo a coloro che posseggono i requisiti di legge e l'agevolazione va ripartita proporzionalmente alle quote di proprietà dei singoli soggetti passivi che pratichino l'attività agricola. Diversamente, nel caso in cui il comproprietario che coltiva il fondo sia uno solo, è a questi che va l'agevolazione per intero.

[441] Cfr. Circolare 12 maggio 2012, n. 3/DF.

Nell'interpretazione ministeriale, tale assunto può ricavarsi dalla giurisprudenza costante della Corte di Cassazione, secondo cui, ricorrendo i richiamati presupposti, il terreno soggiace all'imposta in relazione al suo valore catastale, dovendosi prescindere dalla sua obiettiva potenzialità edilizia.

Per i Giudici di Legittimità, la considerazione dell'area come terreno agricolo ha, invero, carattere oggettivo e, come tale, si estende a ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali.

Ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti [442].

La disciplina esaminata ha, peraltro, subito importanti modifiche a seguito dell'emanazione dell'art. 1, co. 639 della L. 27 dicembre 2013, n. 147, il cui co. 639 ha disposto l'istituzione dell'Imposta Unica Comunale (IUC).

Questo nuovo tributo si basa – come precisato dallo stesso disposto normativo – su due presupposti impositivi: uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore; e l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali.

Lo stesso si compone, pertanto, dell'Imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali; di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI) [443], a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile; e della tassa sui rifiuti (TARI) [444], destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore [445].

---

[442] Cfr. Cass., sentenza n. 15566 del 30 giugno 2010.

[443] Il presupposto impositivo della TASI è stato inizialmente costituito dal possesso o dalla detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale, di aree scoperte nonché, di quelle edificabili, a qualsiasi uso adibiti. In base al nuovo co. 669 della L. n. 147/2013, in vigore dal 1° gennaio 2016, fanno, però, espressamente, eccezione «i terreni agricoli e dell'abitazione principale, come definiti ai sensi dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, escluse quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9».

[444] Il presupposto della TARI è legato al possesso o alla detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla stessa le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 c.c. che non siano detenute o occupate in via esclusiva. La tassa in esame è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.

[445] In argomento giova rinviare a G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 657, che critica la soluzione normativa adottata, ritenendola un "compromesso" destinato, più che altro, ad

Tralasciando, per evidenti ragioni di sintesi, la puntuale disamina della richiamata evoluzione normativa, nonché, degli altri interventi di prassi che hanno fatto seguito alla stessa, a chi scrive sembra, nondimeno, doveroso accennare a come, di fatto: a) nel primo semestre 2013, i terreni agricoli siano stati esclusi dall'esenzione dell'imposta, eccezion fatta per i terreni incolti o, comunque, non agricoli, a meno che non risultassero posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali; b) nel secondo semestre 2013, gli stessi siano stati riassoggettati all'IMU, salvo che non risultassero posseduti e condotti da imprenditori agricoli professionali e con l'esclusione dei terreni agricoli ubicati in zone montane e collinari; mentre, i terreni incolti hanno continuato ad essere assoggettati al prelievo ad eccezione di quelli posseduti da imprenditori agricoli professionali; e infine, c) nel biennio 2014/2015, sia i terreni agricoli, sia i terreni incolti abbiano perso la possibilità di avvalersi dei richiamati benefici, con la sola esclusione dei terreni ubicati nella aree montane e collinari, ridefinite non più dall'allegato alla Circolare Ministeriale n. 9/1993, bensì dal D.M. 28 novembre 2014 [446].

Anche quest'ultimo documento si è, peraltro, accompagnato a una serie di incertezze e di critiche che hanno, a loro volta, consigliato l'emanazione del D.L. 24 gennaio 2015, n. 4, che ha disposto l'applicazione dell'IMU: a) a tutti i terreni agricoli e ai terreni incolti ubicati nei Comuni classificati totalmente montani; nonché, b) ai terreni agricoli e ai terreni incolti posseduti e condotti da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, ubicati nei Comuni parzialmente montani.

Da ultimo, sulla disciplina in esame è intervenuta la L. 28 dicembre 2015, n. 208, recante "*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*" (Legge di Stabilità 2016), il cui articolo unico, al co. 13, dispone l'esenzione IMU: a) per i terreni ricadenti nelle aree montane e di collina, secondo i criteri dettati dalla Circolare ministeriale 14 giugno 1993, n. 9 [447]; b) per i terreni posseduti da coltivatori diretti del fondo e IAP iscritti alla

«adempiere, da un lato, un impegno politico a tassare con IMU l'abitazione principale, e, dall'altro, per non rinunciare a colpire con un prelievo locale la ricchezza da essa manifestata». Per lo stesso Autore, gli aspetti di unificazione appaiono, peraltro, «parziali e riferibili per lo più a due soli tributi per volta».

[446] Cfr. A. CEPPARULO-L. GIORDANO, *Le agevolazioni IMU e TASI su abitazione principale, terreni agricoli e fabbricati merc*e, in *il Fisco*, 2016, VIII, p. 557.

[447] Tale Circolare conteneva l'elenco completo dei Comuni ricadenti in aree montane o di collina che godevano dell'esenzione dall'ICI, ai sensi dell'art. 7, lett. h) del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Lo stesso aveva, inoltre, cura di precisare come, laddove accanto all'indicazione del comune non sia riportata alcuna annotazione l'esenzione debba considerarsi operante sull'intero territorio comunale. «Se, invece, è riportata l'annotazione parzialmente delimitato, sintetizzata con la sigla "PD", significa che l'esenzione opera li-

previdenza agricola, indipendentemente dall'ubicazione del terreno[448]; c) per i terreni con immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile; e d) per i terreni ubicati nelle isole minori[449].

Sulle disposizioni contenute in questa legge, si sono soffermati sia il Dipartimento delle finanze[450]; sia l'Agenzia delle Entrate[451].

Il primo, da un lato, ha confermato la possibilità di identificare come "esenti" i terreni per i quali, nelle annualità precedenti, la base imponibile si determinasse utilizzando il moltiplicatore pari a 75; e, dall'altro, ha incluso tra i beneficiari dell'esenzione i *rentiers* che assolvono l'imposta sulla base del moltiplicatore pari a 135, laddove in possesso di terreni ricadenti nei terreni indicati dalla Circolare n. 9/1993; o di terreni ubicati nelle isole minori.

Lo stesso Ministero ha, inoltre, ribadito la validità dei criteri precedentemente indicati in materia di agevolazioni per i terreni agricoli, ai fini dell'individuazione di quelli esenti da imposta, peraltro, riferendosi, esclusivamente, all'esempio riportato nel quesito relativo ai terreni posseduti da un coltivatore diretto e affittati a una società semplice di cui il proprietario sia socio[452].

---

mitatamente ad una part e del territorio comunale; all'uopo, per l'esatta individuazione delle zone agevolate occorre rivolgersi agli uffici regionali competenti. Per i comuni compresi nei territori delle Province autonome di Trento e Bolzano e della Regione Friuli-Venezia Giulia sono fatte salve eventuali leggi di dette Province o Regione che delimitino le zone agricole in modo diverso da quello risultante dall'allegato elenco».

[448] Sul punto giova specificare come i benefici IMU concessi ai coltivatori diretti iscritti alla previdenza agricola, che possiedono e conducono il terreno, non possano estendersi ai coadiuvanti agricoli. Depone in tal senso, l'ordinanza 12 maggio 2017, in cui la Corte di Cassazione ha sostenuto la carenza delle condizioni oggettive e soggettive di applicabilità delle disposizioni in esame, sull'assunto che: a) il coadiuvante, sebbene iscritto alla previdenza agricola, non assuma la qualifica di imprenditore agricolo, ovvero di coltivatore; e b) che lo stesso soggetto manchi di condurre direttamente il terreno, visto che lo stesso è dato in comodato/affitto al titolare dell'impresa agricola.

[449] In argomento, *amplius*, A. CEPPARULO-L. GIORDANO, *op. cit.*, p. 557.

[450] Nella risposta ai quesiti posti da *il Sole 24 Ore*, durante il Convegno Telefisco svoltosi il 28 gennaio 2015.

[451] Nella Circolare 14 luglio 2016, n. 4/DF.

[452] V. Circolare 18 maggio 2012 n. 3/DF. Per quanto di nostro specifico interesse, tale documento ricorda, anzitutto, come l'art. 13, co. 5 del D.L. n. 201/2011, preveda un moltiplicatore ridotto, pari a 110 (diverso da quello ordinario, pari a 135), «per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola", per ricavarne la possibilità di applicare il lo stesso moltiplicatore anche nel caso in cui il terreno sia lasciato a riposo in applicazione delle tecniche agricole (c.d. *set aside*). Per l'Agenzia, tali considerazioni valgono, anche, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione disposta dal co. 8-*bis* dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011. Nel caso in cui il coltivatore diretto o IAP, iscritto nella previdenza agricola, possegga e conduca più terreni, le riduzioni devono essere calcolate

La seconda ha asserito, anzitutto, la necessità di focalizzare l'attenzione sulle due forme di fusione che connotano il processo di riorganizzazione del territorio in corso, distinguendo tra la fusione tradizionale – che produce l'estinzione giuridica dei Comuni interessati dal processo aggregativo e la costituzione per incorporazione di un nuovo Comune – e la fusione per incorporazione – che comporta, invece, la continuità giuridica del Comune incorporante, benché la legge preveda la possibilità di una sua diversa denominazione e la contestuale soppressione di uno o più Comuni incorporati.

Per questa via, è, invero, possibile stabilire quali terreni rientrino concretamente nelle porzioni di territorio delimitate dalla Circolare n. 9/1993, indipendente dalla circostanza che i Comuni originariamente indicati dalla stessa si siano poi fusi in un Comune anche di nuova denominazione.

Più esattamente, in caso di fusione di: a) due Comuni totalmente esenti, i terreni ubicati nel nuovo Comune sono totalmente esenti; b) un Comune esente con uno non esente, beneficiano dell'agevolazione solo i terreni che erano ubicati nel territorio del primo; c) un Comune esente con uno parzialmente esente, godono dell'esenzione solo i terreni ubicati nel territorio del Comune precedentemente esente e quelli che risultavano esenti nel Comune che prima della fusione era parzialmente delimitato; d) due Comuni parzialmente esenti, i terreni per i quali si ha diritto all'esenzione sono solo quelli che rientravano nei territori a tale fine delimitati dei comuni che hanno dato origine al nuovo Comune.

Ai nostri fini, il quadro normativo in tal modo tratteggiatosi sembra meritare particolare attenzione, per vari ordini di ragioni.

---

proporzionalmente al valore dei terreni posseduti nei vari Comuni e devono essere rapportate al periodo dell'anno in cui sussistono le condizioni richieste dalla norma e alla quota di possesso. Trattandosi di agevolazioni che hanno natura soggettiva, le stesse devono, peraltro, applicarsi per intero sull'imponibile calcolato in riferimento alla corrispondente porzione di proprietà del soggetto passivo che coltiva direttamente il fondo. Se il terreno agricolo è posseduto e condotto da tutti i soggetti passivi, il beneficio fiscale spetta, dunque, a ognuno di essi proporzionalmente alla relativa quota di proprietà dell'immobile. Laddove, invece, i soggetti passivi non siano tutti conduttori del fondo, l'agevolazione si applica solo a coloro che posseggano i requisiti richiesti dalla norma, ripartendosi in proporzione alle quote di proprietà dei singoli soggetti passivi che coltivano il terreno. La fruizione del richiamato beneficio è, nondimeno, preclusa a coloro che non conducono il fondo, per i quali l'IMU dovuta si calcola seguendo le normali modalità di determinazione del tributo. Il documento in esame si sofferma, anche, sulle ipotesi in cui il terreno venga concesso in affitto, per chiarire come le agevolazioni descritte non siano applicabili in tal caso, per difetto dei requisiti richiesti dalla norma. Le uniche ipotesi in cui la stessa non opera sono, invero, quelle previste per i terreni incolti e quella in cui le persone fisiche, coltivatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola abbiano costituito una società di persone alla quale abbiano concesso in affitto o in comodato il terreno di cui mantengono il possesso ma che, in qualità di soci, continuano a coltivare direttamente.

La prima attiene alla circostanza che sia venuto meno l'effetto sostitutivo previsto dagli artt. 8, co. 1 e 9, co. 9 del D.Lgs. n. 23/2011 [453].

I redditi dominicali dei terreni, dapprima ricondotti nell'ambito di applicazione dell'IMU, tornano, invero, a essere assoggettati (almeno in linea teorica) all'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF), secondo le disposizioni che connotano la disciplina sui redditi fondiari [454].

La seconda dipende dal fatto che, a dispetto dell'esenzione di cui si è detto

---

[453] Il primo di tali articoli prevedeva che l'IMU sostituisse, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali dovute «in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili». Lo stesso rendeva, pertanto, evidente come l'effetto sostitutivo determinato dalla norma in esame valesse ad escludere sia i redditi fondiari relativi ai terreni (per la componente dominicale), sia quelli dei fabbricati non locati, dalla determinazione del reddito complessivo rilevante ai fini IRPEF, nonché, della «determinazione delle deduzioni e delle detrazioni rapportate al reddito complessivo», salvo che non sussista un'apposita disposizione recante «l'obbligo di tener conto del reddito escluso a determinati fini, quali, ad esempio, la verifica della spettanza dei benefici fiscali». Il secondo assoggettava alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali gli immobili esenti da IMU, quali, ad esempio, i terreni siti nelle aree montane e di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della L. n. 984/1977; e i terreni incolti nelle stesse situati. In argomento si v. la Risoluzione 18 aprile 2014, n. 41/E, in cui l'Agenzia delle Entrate chiarisce come, con riferimento ai terreni agricoli, la sostituzione dell'IMU all'IRPEF si applichi, solo, alla componente dominicale dei terreni non affittati.; nonché, la Circolare 11 marzo 2013, n. 5/E, par. 1.1, in cui lo stesso Ente pone, particolarmente, in luce come sebbene l'IMU non abbia natura di imposta reddituale, «il descritto effetto di sostituzione dell'Irpef – in quanto espressamente disposto per principio dal citato art. 8, del d.lgs. n. 23 del 2011 – si concretizza nell'ambito del TUIR, mediante l'esclusione dalla base imponibile dell'IRPEF del reddito fondiario prodotto dagli immobili non affittati o non locati soggetti ad IMU, con effetti analoghi a quelli derivanti dall'art. 3 del TUIR»).

[454] In questa sede, giova segnalare come il trattamento fiscale del reddito agrario, nel Testo Unico n. 4021/1877, dipendesse, esclusivamente, dalla qualifica riferibile al relativo titolare. Invero, mentre il reddito agrario spettante al proprietario del fondo era esente da imposta, lo stesso reddito, nel caso in cui prodotto dal mezzadro o dal fittavolo, era, invece, soggetto all'imposta di ricchezza mobile, con determinazione effettiva. La situazione subì una prima, radicale, modifica a seguito dell'emanazione della L. n. 16/1923, secondo cui, il reddito agrario doveva essere inciso dall'imposta mobiliare, anche nel caso in cui fosse tratto dal proprietario. Sugli stessi profili si soffermò, anche, il D.P.R. n. 645/1958, il quale introdusse un'imposta a sé per il reddito agrario riferibile ai titolari di diritti reali sul fondo, a stima catastale, dal cui ambito di applicazione restavano esclusi i redditi degli affittuari; i quali, però, potevano parimenti essere estimati come fondiari. Da ultimo, per effetto del D.P.R. n. 597/1973, anche i redditi agrari sono stati imputati al proprietario, al possessore o all'affittuario del fondo, che potevano determinarli forfettariamente ai fini IRPEF. Il medesimo impianto normativo è stato mantenuto nel TUIR vigente fino all'emanazione del D.Lgs. n. 23/2011, che ha disposto che l'IMU sostituisca, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali dovute «in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili».

nelle pagine precedenti, i terreni incolti e gli orti dei proprietari privi della qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale abbiano, finora, continuato a versare l'imposta.

A chi scrive appare, in specie, evidente, come il legislatore abbia inteso, ancora una volta, favorire, non tanto, i "possessori" di terreni, quanto, piuttosto, l'esercizio su tali beni dell'attività agricola [455].

In prospettiva analoga, sembrano, da ultimo, degne di nota le problematiche relative ai terreni agricoli divenuti edificabili [456], in possesso di imprenditori agricoli privi della qualifica di IAP.

---

[455] Tali conclusioni non possono, peraltro, ritenersi del tutto pacifiche posto che, nella risposta al *question time* del 6 ottobre 2016, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha ritenuto di dover precisare come gli Uffici finanziari, in realtà, stiano ancora approfondendo la corretta definizione dei "terreni non propriamente agricoli", per valutarne una possibile esclusione dall'IMU. L'argomento era già stato al centro del *question time* del 4 maggio 2016, in cui lo stesso Ministero aveva affermato la riconducibilità nel concetto di terreno agricolo sia dei terreni incolti sia degli orti. Nella stessa sede era stato, anche, precisato come, mentre per gli orticelli sono situati nei Comuni montani, l'esenzione è scontata; per quelli situati in Comuni parzialmente montani o in pianura l'esenzione non è, affatto, certa. In termini generali, non può, peraltro, tacersi di come l'assimilazione dell'orto al terreno agricolo risulti, in qualche modo, forzata, dato che gli orticelli, essendo piccoli appezzamenti di terreno coltivati occasionalmente, senza strutture organizzative, non presentano il carattere di terreno agricolo secondo la definizione contenuta dalla lett. c) dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992 che si richiama espressamente alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.

[456] Ai nostri fini giova rammentare come in ambito IMU, la qualifica di area edificabile prescinda dalle concrete possibilità di sfruttamento edificatorio del suolo, derivando, unicamente, dall'inclusione del bene nell'ambito dello strumento urbanistico generale. Nell'ordinamento tributario, la nozione di area edificabile è sancita nell'art. 36, co. 2 del D.L. n. 223/2006, il quale dispone che devono considerarsi edificabili tutte le aree che siano qualificate come tali dallo strumento urbanistico generale, anche se adottato dal solo Comune e a prescindere dall'esistenza dello strumento attuativo. Su tale profilo si è soffermata, anche, l'ordinanza n. 14676 del 18 aprile 2016, con cui la Corte di Cassazione, nel rigettare il ricorso proposto da un contribuente, ha affermato, espressamente, che non si può «rimettere in discussione il principio, espresso dalle Sezioni Unite con la nota sentenza 30 novembre 2006, n. 25506, secondo cui l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicazione del criterio di determinazione della base imponibile, fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita dal piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione di esso da parte della Regione e dell'adozione di strumenti urbanistici attuativi, principio di seguito costantemente ribadito dalla giurisprudenza di questa Corte ..., in un quadro di riferimento segnato anche da pronuncia della Corte costituzionale (ordinanza 27 febbraio 2008, n. 41), che ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale della norma d'interpretazione autentica dell'art. 2, lett. b) del D.Lgs. 504/1992, rappresentata dall'art. 36, comma 2 del d.l. n. 223/2006, come convertito nella legge n. 248/2006».

Al riguardo, occorre, anzitutto, rammentare come, in termini generali, i terreni edificabili scontino l'IMU con l'applicazione dell'aliquota sul valore economico effettivo del bene.

Per le aree fabbricabili, l'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992, ancora in vigore, dispone, in specie, che la base di calcolo del valore del terreno sia data dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno d'imposta, avendo riguardo: a) all'indice di edificabilità; b) alla zona territoriale di ubicazione; c) alla destinazione d'uso consentita; d) agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno ai fini della costruzione; e) ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi caratteristiche analoghe.

Questa regola incontra alcune eccezioni in costanza di talune condizioni soggettive.

Invero, in virtù dello specifico rinvio contenuto nell'art. 13, co. 2 del D.L. n. 201/2011 e nella L. n. 147/2013, l'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, che prevedeva la finzione di non edificabilità delle aree ai fini ICI [457], si applica anche in tema di IMU e di TASI, relativamente ai terreni posseduti e condotti da colti-

[457] Tale disposizione normativa è stata al centro di un ampio dibattito giurisprudenziale. In argomento degna di nota risulta, in specie, la sentenza n. 25506 del 30 novembre 2006, con cui la Cass., sez. un., ha chiarito come il beneficio della tassazione su base catastale, prevista per i terreni agricoli, non competesse relativamente ai suoli la cui vocazione edificatoria fosse stata formalizzata in uno strumento urbanistico, ancorché non operativo, essendo tale circostanza, di per sé, sufficiente a far lievitare il valore venale del suolo secondo le leggi di mercato. Per la stessa Corte, «ai fini della determinazione della base imponibile (...), l'area edificabile costituisce un genere articolato nelle due specie dell'area edificabile di diritto, così qualificata in un piano urbanistico, e dell'area edificabile di fatto, vale a dire del terreno che, pur non essendo urbanisticamente qualificato, può nondimeno avere una vocazione edificatoria di fatto in quanto sia potenzialmente edificatorio anche al di fuori di una previsione programmatica». Una siffatta edificabilità «non programmata, o fattuale o potenziale (…), si individua attraverso la constatazione dell'esistenza di taluni fatti indice, come la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con i centri urbani già organizzati, e l'esistenza di qualsiasi altro elemento obbiettivo di incidenza sulla destinazione urbanistica, quale, ad esempio, nella fattispecie, la circostanza che il terreno, prima dell'atto di compravendita, aveva già ottenuto la concessione edilizia per il recupero di fabbricati civili con opera di demolizione nuova costruzione, la concessione edilizia rilasciata per la realizzazione di otto unità immobiliari di pareggio con relativi servizi e che il terreno era stato venduto dalla ricorrente alla ditta (…) che svolge attività di costruzione edifici». In dottrina, V. MORELLI, *Terreni edificabili utilizzati a fini agricoli: modalitò di determinazione dell'IMU in presenza di cointestatari*, in *il Fisco*, 2012, XLVI, parte I, p.7353, il quale sottolinea come il disposto dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992 mirasse, in specie, «a salvaguardare l'utilizzo agricolo dei terreni che, seppure considerati edificabili dai vigenti piani regolatori generali, vengono impiegati per le attività agricole da parte di utilizzatori professionali».

vatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola, sui quali persista l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali.

Per questa via, mentre tutti gli altri contribuenti (persone fisiche o giuridiche che siano) sono tenuti a calcolare normalmente l'IMU dovuta; nel caso in cui il possessore sia un coltivatore diretto o un IAP il tributo non è dovuto, in quanto il terreno, ancorché edificabile, si considera agricolo.

In assenza di diverse indicazioni normative o di prassi, spetta, in ogni caso, al contribuente dimostrare l'effettiva utilizzazione agricola dei terreni per i quali intenda fruire dell'agevolazione, posto che, in mancanza, la stessa potrebbe essergli disconosciuta [458].

[458] Tali profili sono stati oggetto di una copiosa giurisprudenza di legittimità. In assenza di indicazioni normative e di prassi in merito ai supporti probatori necessari, quest'ultima sembra, peraltro, essersi consolidata nel senso di far ricadere sul contribuente la prova dell'effettiva utilizzazione agricola del fondo. In quest'ottica, si v., ad esempio, le sentt. n. 21728 del 17 novembre 2004 e n. 24959 del 27 novembre 2009.

Sezione II
La tassazione dei redditi prodotti dalle imprese agricole esercitate in forma associata

SOMMARIO: 9. Inquadramento sistematico. – 10. La tassazione dei redditi prodotti nell'esercizio dell'attività agricola condotta dalle società semplici e dalle società di fatto ad esse equiparate. – 10.1. L'assoggettamento ad imposta delle plusvalenze realizzate in sede di trasformazione omogenea regressiva in società semplice. – 11. La tassazione dei redditi d'impresa derivanti dall'esercizio di attività agricole condotte da società in nome collettivo e in accomandita semplice. – 11.1. L'opzione per l'imposizione catastale dei redditi derivanti dalle attività agricole. – 11.2. La determinazione dei valori fiscali dell'attivo e del passivo delle società agricole che esercitano l'opzione per la tassazione catastale del reddito d'impresa. – 11.3. Il trattamento fiscale delle perdite maturate dalla società agricola prima di aver aderito al regime introdotto dall'art. 1, co. 1093 e 1094 della L. n. 296/2006. – 11.4. Cenni sul mantenimento del regime ordinario di distribuzione dei dividendi. – 12. La disapplicazione "automatica" della disciplina fiscale sulle società "di comodo" agli enti che esercitino esclusivamente attività agricole nel rispetto delle condizioni di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004. – 12.1. La disapplicazione "parziale" della disciplina sulle società di comodo ai soggetti operanti nel settore delle energie rinnovabili (in particolare fotovoltaiche). – 13. Il regime fiscale delle tariffe incentivanti: il "Conto Energia". – 14. Il regime fiscale dei Certificati "Verdi" e dei Certificati "Bianchi" in agricoltura. – 15. Il regime fiscale delle cooperative agricole tra innesti normativi e agevolazioni di settore.

9. *Inquadramento sistematico*

Nei capitoli precedenti si è già detto di come la L. 7 marzo 2003, n. 38 avesse conferito al Governo la delega per la "modernizzazione" dei settori dell'agricoltura, della pesca, dell'acquacoltura, agroalimentare, dell'alimentazione e delle foreste.

Nel richiamato contesto, specifico rilievo assumevano, ai nostri fini: a) le regole sul coordinamento e l'armonizzazione delle normative nazionali tributarie e previdenziali con le disposizioni contenute nei DD.LLgs. n. 226 e n. 228, del 2001 [459]; e b) l'attribuzione della delega per la revisione della figura economica dell'imprenditore ittico e delle attività connesse alla pesca [460].

---

[459] Il riferimento attiene alle disposizioni di cui all'art. 1, lett. f) e h) della legge.

[460] Si tratta del disposto di cui alla lett. aa) dell'art. 1 della legge. In quest'ottica S. MULEO, *op. cit.*, p. 50, cui si rimanda, anche, per più ampi riferimenti dottrinali.

A tali disposizioni ha dato, in parte, attuazione il D.Lgs. 29 marzo 2004 n. 99 (come modif. dal D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101), emanato, proprio, allo scopo di sviluppare e sostenere la crescita economica del settore, rivedendone l'assetto organizzativo alla luce dei più recenti orientamenti europei in materia di Politica Agricola Comune (PAC) [461].

Il riferimento attiene, particolarmente, al precetto di cui al co. 1 dell'art. 1, che introduce la figura dell'imprenditore agricolo professionale (I.A.P.), identificandolo in colui che, «in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro, ridotti al venticinque per cento per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999».

Parimenti rilevante appare l'opzione normativa contenuta nell'art. 2 del Decreto che, nel disciplinare la "società agricola", ha volutamente mancato di creare un nuovo tipo sociale, preferendo, piuttosto, identificarla alla stregua di una caratterizzazione dei tipi consueti [462].

---

[461] Sul punto, giovi rammentare come, per quasi un trentennio, la figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale abbia costituito, in sede europea, la qualifica di riferimento ai fini dell'erogazione dei contributi destinati al sostegno del settore agricolo. L'Italia aveva, com'è noto, recepito gli indirizzi sovranazionali attraverso l'emanazione dell'art. 12 della L. n. 153/1975, in cui veniva appunto chiarita la definizione di tale figura. A seguito dell'emanazione del Regolamento CE n. 1257 del 17 maggio 1999, mediante cui era stato superato il riferimento a tale qualifica, anche il legislatore statale ha provveduto ad abrogare il richiamato disposto normativo, sostituendo la figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale con quella di imprenditore agricolo professionale di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004. In argomento AA.VV., *Il nuovo diritto agrario dell'Unione Europea – Riforma della politica agricola comune – Allargamento dell'Unione e Costituzione Europea – Diritto alimentale e vincoli internazionali*, in *Atti del Convegno organizzato in Onore del prof. Luigi Costato*, Ferrara-Rovigo, 19-20 novembre 2004, Milano, 2005, *passim.*

[462] In argomento M. INGROSSO, *Agevolazioni per il ricambio generazionale in agricoltura ed aiuti di Stato*, in M. INGROSSO-S. FIORENTINO, *I tributi nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istituti tributari tra giudice nazionale e giudice comunitario*, Napoli, 2015, p. 28. Al riguardo giova rammentare come prima dell'emanazione del D.Lgs. n. 99/2004, le società agricole risultassero, di fatto penalizzate, posto che, da un lato, non potevano godere di molte delle agevolazioni previste per l'acquisto dei terreni agricoli, e dall'altro, erano sottoposte a condizioni più stringenti nella determinazione dei requisiti previsti per l'assunzione della qualifica di imprenditore agricolo. Le criticità derivanti dall'esercizio in forma societaria dell'impresa agricola erano già state segnalate da L. MOSSA, *Trattato del nuovo diritto commerciale*, I, Milano, 1942, p. 226, richiamato adesivamente da C. GIANNATTASIO, *Società di persone e società di capitali in rapporto all'esercizio del-*

Quest'ultima è stata, invero, salutata con particolare favore dalla dottrina più attenta, secondo cui, una diversa opzione «avrebbe probabilmente comportato qualche problema di inquadramento entro gli angusti confini delle categorie di soggetti passivi previsti dall'art. 5 e dall'art. 73 TUIR, costringendo l'interprete, in carenza di ulteriori interventi, a riproporsi la questione dell'annoverazione dell'eventuale nuovo tipo sociale nella discussa categoria delle "altre organizzazioni" di cui all'art. 73 medesimo»[463].

Le entità giuridiche in argomento – caratterizzate dall'avere quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività elencate dall'art. 2135 c.c. – possono essere suddivise in tre diverse tipologie, a seconda della relativa equiparabilità all'imprenditore agricolo individuale non professionale; all'imprenditore agricolo professionale; o al coltivatore diretto.

Le prime rappresentano una classe residuale in cui vanno ricondotti gli enti che, pur avendo come oggetto esclusivo l'attività agricola, e avendo inserito nella propria ragione sociale l'indicazione di "società agricola", siano, nondimeno, privi degli ulteriori requisiti di cui all'art. 1 del Decreto.

Le seconde acquistano la qualifica di IAP, in conseguenza dell'accertamento degli stessi in capo al socio o all'amministratore. Le terze s'identificano nelle società agricole di persone in cui almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto[464].

Tralasciando (per il momento) le (pur) rilevanti critiche mosse alla disciplina varata da alcuni Autori, che hanno evidenziato una persistente contraddizione nel trattamento delle persone fisiche – qualificate sulla base dell'attività effettivamente svolta – e delle persone giuridiche – per le quali è sufficiente l'esercizio esclusivo delle attività agrarie sia solo dichiarato – [465] sembra,

---

l'agricoltura, in *Riv. dir. agr.*, 1970, II, p. 360 e, più recentemente citato da S. MULEO, *op. cit.*, p. 150. L'evidente disparità di trattamento tra società di capitali e società di persone esercenti attività agricola è stata posta in luce, anche, da A. FANTOZZI, *Prospettive dello strumento societario in agricoltura. Profili fiscali*, in *Riv. dir. agr.*, 1993, I, p. 302.

[463] S. MULEO, *op. cit.*, p. 183.

[464] Cfr. F. GRIGOLI-B. SOLIMANDO, *La disciplina delle società agricole*, in *Coop. e Cons.*, 2006, III, p. 184. Nel provvedimento normativo in discorso manca, invece, qualsiasi accenno alle forme d'impresa collettiva diverse dalle società, quali, ad esempio: l'impresa coniugale e l'impresa familiare coltivatrice (di cui all'art. 48 della L. n. 203/1982), il cui inquadramento è stato conservato alla ricostruzione dell'interprete. Cfr. F. GALGANO, voce *Società (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, p. 869. In argomento si v., anche, V. DE PAOLA, *Il regime patrimoniale della famiglia*, II, Milano, 2002, p. 482; E. RUSSO, *L'oggetto della comunione legale e i beni personali*, in *Commentario al codice civile*, diretto da P. Schlesinger, Milano, 1999, p. 444; D. VITTORIA, *L'azienda coniugale*, in *Tratt. dir. comm.*, diretto da F. Galgano, vol. XI, Padova, 1989, p. 44.

[465] Cfr. S. MULEO, *op. cit.*, p. 102.

anzitutto, opportuno rammentare come la figura della società agricola fosse già stata oggetto di regolamentazione da parte dell'art. 10 del D.Lgs. n. 228/2001.

Tale articolo, inserendo un nuovo comma nell'art. 12 della L. n. 153/1975, aveva, infatti, stabilito che: «Le società sono considerate imprenditori agricoli a titolo principale qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo dell'attività agricola, ed inoltre: a) nel caso di società di persone qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale. Per le società in accomandita la percentuale si riferisce ai soci accomandatari; b) nel caso di società cooperative, qualora utilizzino prevalentemente prodotti conferiti dai soci ed almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale; c) nel caso di società di capitali, qualora oltre il 50 per cento del capitale sociale sia sottoscritto da imprenditori agricoli a titolo principale. Tale condizione deve permanere e comunque essere assicurata anche in caso di circolazione delle quote o azioni. A tal fine lo statuto può prevedere un diritto di prelazione a favore dei soci che abbiano la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale, nel caso in cui altro socio avente la stessa qualifica intenda trasferire a terzi a titolo oneroso, in tutto o in parte, le proprie azioni o la propria quota, determinando le modalità e i tempi di esercizio di tale diritto. Il socio che perde la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale è tenuto a darne comunicazione all'organo di amministrazione della società entro quindici giorni».

Già a prima lettura, appare, dunque, evidente come la formulazione adottata nel 2003 sia stata, in gran parte, mutuata dal legislatore delegato, secondo cui, in buona sostanza, possono considerarsi «imprenditori agricoli professionali», le società che presentino due requisiti di carattere formale rappresentati: 1) dall'avere quale oggetto esclusivo l'esercizio dell'agricoltura e delle attività connesse, e 2) dal contenere nella propria denominazione l'indicazione «società agricola»; e un terzo requisito, di natura sostanziale, che attiene alla qualifica attribuibile ai soci o agli amministratori che varia, a sua volta, in funzione del tipo di società prescelto [466].

---

[466] Cfr. M. INGROSSO, *op. cit.*, p. 29. In argomento, anche, S. MULEO, *op. cit.*, p. 101, nota 110, il quale, critica tale opzione normativa, lamentando la sostanziale confusione concettuale delle categorie presupposte, le quali, dichiaratamente, orientano la soluzione prospettata all'obiettivo di non penalizzare chi «manualmente e professionalmente si dedica alla materiale coltivazione della terra». In quest'ottica, si v., ad esempio, Comm. Trib., Prov. Reggio Calabria, sentenza n. 519 del 5 settembre 1989, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1995, p. 1109, secondo cui «nella figura dell'imprenditore agricolo, ai sensi dell'art. 12, va ricompresa anche la figura del colono, il quale è lavoratore autonomo e partecipa ai rischi della produzione e dell'impresa, partecipando alle spese, beneficiando degli utili e subendo le perdite, come ogni altro imprenditore agricolo».

Al pari di quanto avviene per l'imprenditore individuale, anche per le società in esame è, peraltro, necessario distinguere tra diverse figure in tendenziale rapporto di genere a specie [467].

L'art. 2247 c.c., nel definire il contratto di società come lo strumento mediante cui due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica, non ha, invero, operato alcuna discriminazione sulla base dell'oggetto dell'attività svolta.

Per questa via, come da tempo osservato in dottrina, «l'intera gamma dei tipi societari (…) è adottabile al fine dello svolgimento collettivo della attività agricola (…); sebbene, poi, la particolare natura dell'attività e pesanti condizionamenti storici hanno di fatto limitato la scelta, nonostante una potenzialità molto più vasta, a quei tipi che, sia pure per differenti ragioni, facevano salva la individualità e personalità del socio e che in varia misura presupponevano in esso la preesistente qualifica di imprenditore agricolo: è così che tali società molto spesso assumono la caratteristica (…) di società fra agricoltori» [468].

Dal punto di vista civilistico, tra le società di ogni tipo che abbiano per oggetto l'esercizio di almeno una delle attività considerate "agricole", quelle per cui tale oggetto possa ritenersi "esclusivo" vengono, pertanto, definite come "società agricole" [469].

Sul concetto di "esclusività" adottato in sede di riforma si è soffermata, particolarmente, l'Agenzia delle Entrate, rimarcando la necessità che il requisito formale richiesto dalle disposizioni in discorso trovi riscontro nell'attività concretamente svolta dalla società, nel senso che non possono qualificarsi come "agricole" quelle entità che, a prescindere dal relativo oggetto sociale, esercitino, le attività di cui all'art. 2195 c.c. e all'art. 55 TUIR, co. 2, lett. a) e b) [470].

Per la stessa prassi, il richiamato principio non viene, peraltro, meno ove i richiamati soggetti pongano in essere attività strumentali a quella principale.

Possono, pertanto, mantenere la qualifica di società agricola gli enti che pongano in essere operazioni commerciali, industriali, ipotecarie e immobiliari volte ad incidere positivamente sull'attività di cui all'art. 2135 c.c. [471]; non-

---

[467] Cfr. V. MASTROIACOVO-G. PETTERUTI-D. PODETTI, *Imprenditore agricolo professionale e società agricole (D.Lgs n. 99 del 2004) – Aspetti tributari*, Consiglio Nazionale del Notariato – Studio n. 46/2004/T, in *Studi e Materiali CNN*, Milano, 2004, 2, p. 931 ss.

[468] N. IRTI, *Manuale di diritto agrario italiano*, Torino, 1978, p. 182.

[469] Su tali enti ricade, peraltro, l'obbligo dell'indicazione di "società agricola" nella propria ragione o denominazione sociale.

[470] In quest'ottica, particolarmente, la Circolare 1° ottobre 2010, n. 50/E.

[471] In argomento si v. M. BAGNOLI-S. PETROCCHI, *La disciplina giuridica e fiscale delle società agricole*, in *Bil. e redd. impr.*, 2014, XI, p. 21, che, nell'esaminare il richiamato orientamento di prassi rammentano come lo stesso sia stato successivamente precisato

ché, quelli che acquistino partecipazioni di altri enti giuridici, sempreché si tratti di società agricole; e, quelli che percepiscano i dividendi derivanti dal possesso di tali partecipazioni, purché questi ultimi risultino inferiori ai ricavi rivenienti dall'attività agricola svolta direttamente dalla partecipante.

Per quanto di nostro specifico interesse, ai fini delle imposte dirette, alla diversa qualificazione giuridica assunta dall'ente collettivo corrisponde un diverso regime impositivo.

Invero, le società semplici – e le società di fatto ad esse equiparate – sono sottoposte alla disciplina sui redditi fondiari e determinano il proprio reddito su base catastale, al pari di quanto avviene per le persone fisiche esercenti attività agricola.

Ricadono, invece, nella categoria dei redditi d'impresa assoggetti alla determinazione dell'imponibile secondo i principi della correlazione costi-ricavi, i redditi prodotti dagli imprenditori agricoli costituiti sotto forma di società di persone; nonché, i redditi delle società di capitali; delle società cooperative; e degli enti pubblici o privati aventi quale scopo esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale.

Anche rispetto a questi soggetti occorre, del resto, distinguere, in quanto, mentre alle società in nome collettivo, alle società in accomandita semplice, alle società a responsabilità limitata e alle società cooperative è offerta la possibilità di scegliere se avvalersi del criterio di determinazione analitica del proprio reddito, o optare per il regime di imposizione catastale sulla base del reddito agrario; le società per azioni e le società in accomandita per azioni sono, in ogni caso, sottoposte a tassazione in base al bilancio.

Di tali regimi specifici occorre, quindi, dare conto nelle pagine che seguono, per descriverne le principali caratteristiche e per verificarne le sostanziali differenze rispetto al sistema di determinazione del reddito imponibile ordinariamente riservato alle imprese commerciali[472].

---

dall'art. 36, co. 8 del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito dalla L. n. 221/2012, secondo cui, non costituiscono distrazione dall'esercizio esclusivo delle attività agricole, la locazione, il comodato e l'affitto di fabbricati ad uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati ad uso strumentale alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.. Detta norma, inserita organicamente nell'art. 2, co. 1 del D.Lgs. n. 99/2004, dispone che, se i ricavi derivanti dalla locazione o dall'affitto risultano marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola esercitata, gli stessi non modificano la condizione di esclusività dell'attività agricola. La stessa previsione normativa si sofferma sulla condizione di marginalità, assumendo come parametro quello economico. Tali componenti di ricavo si considerano, pertanto, marginali ove il loro ammontare non superi il 10% dei ricavi complessivi conseguiti dalla società agricola.

[472] L'importanza assunta dalla struttura dell'ente ai fini del diverso trattamento fiscale delle persone fisiche e degli enti collettivi esercenti attività agricola viene, in particolare, sottolineata da A. FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Riv. not.*, 1988, I, p. 549.

Ciò anche alla luce dell'autorevole orientamento dottrinale, secondo cui, dalle importanti riforme che hanno interessato la materia che ci occupa è derivato un contesto normativo in cui la configurazione del soggetto non può più ritenersi neutra rispetto alla quantificazione del reddito imponibile, dovendosi, anzi, constatare una sostanziale "divaricazione" tra gli enti ricompresi nel disposto di cui all'art. 55, co. 2, lett. c), TUIR – tenuti a computare il proprio reddito d'impresa su base effettiva – e gli altri soggetti, generalmente obbligati alla misurazione del reddito derivante dall'esercizio dell'attività agricola secondo le tabelle catastali (evidentemente più convenienti) [473].

10. *La tassazione dei redditi prodotti nell'esercizio dell'attività agricola condotta dalle società semplici e dalle società di fatto ad esse equiparate*

La disciplina sul reddito fondiario è destinata, com'è noto, a tutti gli imprenditori agricoli, persone fisiche, che esercitino attività di coltivazione del terreno, allevamento o silvicoltura, in forma individuale o di società semplice, con esclusione dei soggetti che svolgano: a) attività di allevamento con mangimi ottenibili per meno di un quarto dal terreno; b) attività dirette alla manipolazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli o zootecnici non contemplati dal D.M. 19 marzo 2004; e c) attività di funghicoltura e produzione di vegetali che prevedano l'utilizzo di strutture fisse o mobili, nel caso in cui la superficie adibita alla produzione ecceda il doppio di quella del terreno su cui la stessa insiste [474].

Sebbene la stessa sia già stata oggetto di trattazione nel capitolo precedente, qualche precisazione meritano, ancora, i criteri che sovraintendono l'imputazione dei redditi prodotti dagli imprenditori agricoli costituiti in forma di società semplice [475].

---

[473] Cfr. S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 154.

[474] M. FRASCARELLI, *L'azienda agricola*, Milano, 2017, p. 155.

[475] Il contratto di società semplice ha per oggetto l'esercizio di un'attività diversa da quella commerciale; tanto comporta che se due o più persone costituiscono nella forma di società semplice una società per l'esercizio di attività commerciale, quest'ultima, a prescindere dalla denominazione attribuitale dai soci, costituisce una società in nome collettivo. L'autonomia patrimoniale di questo ente è, peraltro, più ridotta di quella che caratterizza il secondo tipo di società cui si è fatto riferimento. Essa è, infatti, dotata di limitata autonomia patrimoniale nei confronti dei terzi, con effetti giuridici reali delle attribuzioni patrimoniali alla società e con il riconoscimento alla stessa della capacità giuridica e di agire e, dunque, della soggettività giuridica. Tale scelta normativa deve ritenersi, essen-

Al riguardo, giova, anzitutto, segnalare come, dal punto di vista civilistico, tali enti, pur avendo ad oggetto un'attività economica, non possano, tuttavia, svolgere attività commerciale [476]; di guisa da poter essere impiegati solo strumentalmente all'esercizio dell'attività agricola non industrializzata [477].

---

zialmente, legata alla volontà di agevolare l'esercizio dell'attività agricola in forma d'impresa, attraverso una più efficiente organizzazione dei mezzi produttivi. Cfr. A. GAMBINO, *Impresa e società di persone*, I, Torino, 2013, p. 186.

[476] In argomento giova richiamare Comm. Trib. Reg. Lecce, sentenza 9 maggio 2013, n. 118, la quale, nel valutare se un'attività di parziale imbottigliamento di vini determinasse l'effettiva prevalenza dell'attività commerciale rispetto al "normale ciclo dell'attività agricola", distingue tra attività di "commercio" e attività di "commercializzazione" sull'assunto che quest'ultima espressione valga, essenzialmente, ad indicare «un'attività connessa a quella agricola in cui confluiscono tutte quelle iniziative volte a collocare sul mercato il suo prodotto alle migliori condizioni». Più recentemente, Cass., sez. trib., sentenza 10 aprile 2015 n. 7238, secondo cui: «l'attività di commercializzazione dei prodotti svolta da un'impresa per essere considerata agraria per connessione deve riguardare, almeno prevalentemente, i prodotti propri dell'impresa agricola e non assumere dimensioni tecnico– organizzative tali da assurgere ad attività del tutto autonoma. In nessun caso, comunque, l'attività di commercializzazione di prodotti acquistati da terzi può considerarsi agraria per connessione, se su detti prodotti l'imprenditore, prima di operarne la rivendita, non esegua alcun intervento (ad esempio, di manipolazione o dì trasformazione) idoneo ad inserire in qualche modo i prodotti stessi nel proprio ciclo intermediario per la collocazione sul mercato di prodotti di altri imprenditori, esercitando un'attività tipicamente ed esclusivamente commerciale, indipendentemente dalla qualità dei prodotti di terzi venduti (sez. 5, sentenza n. 18488 del 14/09/2004, Rv. 577064)». Per la stessa Corte: «ha, invece, carattere commerciale o industriale ed è, quindi, soggetta al fallimento, se esercitata sotto forma di impresa grande e media, quell'attività che, oltre ad essere idonea a soddisfare esigenze connesse alla produzione agricola, risponda a scopi commerciali o industriali e realizzi utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola o, comunque, prevalenti rispetto ad essa (sez. 1, Sentenza n. 6853 del 24/03/2011, Rv. 617391; sez. 1, sentenza n. 10527 del 23/10/1998, Rv. 520013). Ciò vale, però, con la precisazione che, ai fini della soggezione al fallimento, la qualificazione di un'attività d'impresa come commerciale o agricola va operata alla stregua delle norme del codice civile e della legge fallimentare, e non attraverso il richiamo a norme di settore, quali quelle fiscali o quelle contributive – che apprestano alla stessa attività una qualificazione di impresa agricola non suscettibile di generale applicazione, in quanto rispondente alle particolari finalità dei rispettivi ordinamenti (sez. 1, sentenza n. 10527 del 23/10/1998, Rv. 520014)».

[477] Sul punto M. BUSSOLETTI, *Società semplice*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, p. 909. In argomento si v. anche S. ZAGÀ, *La disciplina impositiva dei redditi delle società semplici*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, IV, p. 10766, il quale pone, particolarmente, in luce come la disciplina impositiva degli enti in discorso sia risultata fortemente condizionata da quella che, sotto il profilo civilistico, costituisce la principale peculiarità di tale tipologia di società di persone, ossia la sua inidoneità (*ex* art. 2249 c.c.) ad essere utilizzata per l'esercizio di attività commerciali. In ottica simile, nell'ambito della dottrina commerciale, F. DI SABATO, *Diritto delle società*, Milano, 2011, p. 90, secondo cui, la società semplice «fu peculiarmente concepita per» le attività agricole, anche se, «in concreto appaiono ricon-

Nel settore che ci occupa, questa forma d'impresa non deve, peraltro, ritenersi necessariamente collegata a una struttura di tipo familiare, potendo essere utilizzata anche per lo svolgimento in comune dell'attività da parte di più imprenditori agricoli.

E, invero, già la L. 3 maggio 1982, n. 203, dopo aver vietato ogni forma di contratto associativo fra l'agricoltore e il proprietario, aveva ipotizzato nuove forme di associazione fra concedenti e concessionari, generalmente, riconducibili alla tipologia della società semplice.

Questo tipo societario ha, pertanto, trovato, frequentemente, utilizzo laddove occorresse elevare a socio il mezzadro, i suoi familiari, o il dipendente dell'imprenditore agricolo di livello dirigenziale; o, ancora, laddove ci si proponesse di migliorare un'organizzazione aziendale riferibile a più agricoltori [478].

Ebbene, ai fini dell'imposizione reddituale, detti enti sono sottoposti a una disciplina assolutamente analoga a quella che sovraintende l'imputazione del reddito delle persone fisiche [479].

Sia nel caso in cui siano concepite come statici amministratori di beni [480],

---

ducibili alla società semplice quasi esclusivamente le attività agricole esercitate in società di fatto: infatti, raramente accadrà che le parti, volendo scegliere una forma societaria, adoperino la società semplice, in quanto le esigenze di accesso alle agevolazioni creditizie e fiscali previste per le attività agricole consiglieranno di utilizzare invece la società cooperativa a responsabilità limitata o illimitata, ovvero una società di capitali» (in questi termini F. DI SABATO, *Diritto delle società*, Milano, 2011, p. 90).

[478] Cfr. E. PEREGO, *L'azienda di famiglia in agricoltura; dall'impresa familiare alle società di persone*, in *Familia*, 2001, IV, p. 990.

[479] I redditi conseguiti dalla società semplice sono, invero, sostanzialmente, assimilabili a quelli che i soci conseguirebbero se il diritto reale o contrattuale da cui discendono, fosse loro intestato in una quota pari alla partecipazione posseduta. Più esattamente, proprietà ed usufrutto determinano in capo alla società un reddito ordinario da calcolare secondo le regole che sovraintendono la determinazione dei redditi fondiari, con l'unica eccezione relativa alla indeducibilità dal reddito della rendita catastale dell'immobile destinato ad abitazione principale di uno dei soci, dato il carattere personale dell'agevolazione che contrasta con la titolarità societaria.

[480] In argomento S. ZAGÀ, *op. cit.*, cui pare opportuno rammentare come la possibilità di utilizzare lo strumento della società semplice ai fini del mero godimento di beni sia stata, per molto tempo, contestata dalla dottrina e dalla giurisprudenza dominanti essenzialmente a motivo del disposto di cui all'art. 2248 c.c. In quest'ottica, si v., per tutti, G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, II, *Diritto delle società*, Torino, 2013, pp. 34-35 secondo cui: «l'art. 2248 può e deve essere letto nel senso che sono vietate le società di mero godimento. Esse costituiscono un abuso dell'istituto societario ed un abuso a danno dei creditori personali dei comproprietari. Non bisogna tuttavia cadere in facili ma non corrette generalizzazioni. Vietate sono solo le società di mero godimento, mentre (...) non vi è incompatibilità fra godimento dei beni ed attività produttiva. La stessa attività può costituire nel contempo godimento di beni preesistenti e attività produttiva di nuovi beni o

sia in quello in cui operino come gestori dinamici di beni e servizi, gli stessi non interpongono, invero, alcun filtro tra le singole fonti reddituali prodotte nell'esercizio dell'attività agricola e l'effettivo fruitore *pro quota* di ciascuna di esse [481].

I proventi di queste società, anziché essere tassati direttamente, sono, pertanto, attribuiti "per trasparenza" ai vari soci (a prescindere dalla effettiva percezione da parte degli stessi); e concorrono a formare il reddito complessivo di ciascuno di loro, proporzionalmente al valore del relativo conferimento [482].

In altri termini, l'ente collettivo definisce il proprio risultato economico quantificando il reddito imponibile sulla base delle regole di deducibilità/assoggettamento stabilite per i componenti di costo e di ricavo dalle disposizioni del TUIR [483], in modo che ogni socio possa poi includere la quota di reddito di

---

servizi. Certamente illegittime sono perciò le c.d. società immobiliari di comodo; società il cui patrimonio attivo è costituito esclusivamente dagli immobili conferiti dai soci e la cui attività si esaurisce nel concedere tali immobili in locazione a terzi o agli stessi soci, senza produrre e fornire agli uni o agli altri alcun servizio collaterale. Tali società, costituite essenzialmente per ragioni di evasione fiscale, sono nulle per violazione di norma imperativa, anche se il fenomeno non è agevolmente reprimibile». Nella dottrina tributaria, *contra*, L. CORSINI, *La società semplicee la gestione di patrimoni di famiglia*, in *il Fisco*, 2007, p. 3956 ss.; R. LUPI, *Le assegnazioni agevolate ai soci: l'art. 29 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 alla luce dei principi generali*, in *Rass. trib*., 1999, p. 361; A. VIGNOLI, *Le società di mero godimento tra assegnazione agevolata e trasformazione in società semplice*, in *Rass. trib*., 1998, p. 749.

[481] Cfr. A. BIANCHI, *Manuale delle società di capitali*, Milano, 2012, p. 218. In merito alla soggettività tributaria degli enti collettivi si v. A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, p. 292.

[482] L'art. 5, co. 1, TUIR dispone che «i redditi delle società semplici, in nome collettivo (…) residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili», precisando, al comma successivo, che «le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali». In argomento M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p. 445 ss., secondo cui, la specialità della determinazione del reddito fondiario discende essenzialmente dal fatto che «qui la divisione del reddito non dipende da una produzione unitaria, da suddividere tra più soggetti partecipanti all'utile, bensì dalla necessità di segmentare il reddito medio ordinario previsto dal sistema catastale». Quest'ultimo, infatti, rende impossibile procedere «alla suddivisione del reddito secondo quote di partecipazione, come nei fenomeni societari o, più genericamente, associativi». In argomento già E. ANTONINI, *Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito*, in *Incontri con il Banco di Roma*, Roma, 1974, III, II, p. 210.

[483] La società ha, quindi, diritto alla deduzione degli oneri di cui all'art. 15, lett. a), g), h), h-bis), i), i-*bis*), i-q*uater*), TUIR, i quali vengono, poi, trasmessi *pro-quota* ai singoli soci. A venire in rilievo sono, pertanto: gli interessi passivi sui mutui agrari; le spese di man-

spettanza nel suo imponibile complessivo annuale, determinando l'IRPEF personale in virtù delle aliquote fissate dall'art. 11 dello stesso Testo [484].

Nel caso in cui le quote di partecipazione dei singoli soci non risultino diversamente determinate per atto pubblico o per scrittura privata autenticata di data anteriore al periodo d'imposta cui i redditi da sottoporre a tassazione si riferiscono, le quote di partecipazione si presumono, dunque, distribuite in parti uguali.

Tenuto conto del genere di attività che la società semplice può svolgere, si tratta, generalmente, di redditi fondiari (da attività agricola) e di redditi da capitale (legati al possesso di titoli o partecipazioni).

Sebbene non manchino orientamenti contrari [485], in alcuni casi, ai soli fini fiscali, possono, inoltre, venire ad esistenza redditi d'impresa [486].

È quanto avviene, ad esempio, nel caso in cui l'ente in discorso svolga: a) un'attività agrituristica, il cui reddito è qualificato come reddito d'impresa a prescindere dalla circostanza che allo stesso si applichi il regime forfettario o il regime ordinario di determinazione; b) un'attività di allevamento con terreno insufficiente a produrre almeno un quarto del mangime necessario, nel ca-

---

tenimento di immobili vincolati; le erogazioni liberali per attività scientifiche o culturali; le cessioni di beni per le stesse attività; le erogazioni liberali per attività nello spettacolo: le erogazioni liberali a Onlus; i contributi associativi agli enti di mutuo soccorso; e le erogazioni liberali alle associazioni di promozione sociale.

[484] In questi termini A. BIANCHI, *op. cit.*, p. 221, secondo cui, sotto tale profilo si possono pertanto rilevare due distinte soggettività: «a) una semplice soggettività dichiarativa, in capo alla società di persone in base alla quale sorge l'obbligo di quantificare, suddividere tra i soci e dichiarare l'imponibile annuale; b) una correlata soggettività impositiva, in capo ai soci, i quali soli hanno l'obbligo di dichiarare, calcolare e versare le imposte sul reddito personale inerenti la quota attribuita a ciascuno dalla società di persone».

[485] Il riferimento attiene, particolarmente, a S. ZAGÀ, *op. cit.*, p. 10766 ss.

[486] In argomento L. CORSINI, *La società semplice e la gestione di patrimoni di famiglia*, in *il Fisco*, 2007, XXVII, pp. 1-3956, 3957 ss. secondo cui: «nessuna norma del testo unico delle imposte dirette dice che la società semplice non può conseguire un reddito d'impresa. Non lo dice la norma che dispone dei redditi prodotti in forma associata (art. 5 del t.u.i.r.). Non lo dice la norma che dispone dei redditi d'impresa (art. 55 del t.u.i.r.). Anzi la società semplice agricola che eccede i parametri di riferimento, producendo o vendendo oltre determinati limiti (art. 32 del t.u.i.r.) consegue reddito d'impresa anche se non organizzata in forma di impresa (art. 55, 1° comma, del t.u.i.r.). Allora la società semplice può conseguire un reddito d'impresa, non potendosi accettare che tale categoria di reddito sia proponibile per il solo "*reddito dell'impresa agricola*", con la costituzione di una nuova categoria incompresa nella classificazione – a numero chiuso – dell'art. 6 del t.u.i.r. (...)». Per lo stesso Autore, l'unica particolarità riferibile agli enti che ci occupano sembrerebbe, pertanto, rappresentata dal fatto che con riferimento agli stessi non si verifica l'assorbimento di tutti i redditi conseguiti nel reddito d'impresa, sommandosi tale reddito a quelli appartenenti alle altre categorie reddituali conseguiti dalla stessa conseguiti.

so in cui la società opti per la determinazione analitica dei propri redditi; c) un'attività che pur essendo considerata agricola dall'art. 2135 c.c., produca, parimenti, reddito d'impresa [487].

In quest'ultima ipotesi, sebbene dal punto di vista civilistico, l'attività possa essere qualificata come "agricola", ai sensi dell'art. 2135 c.c., in ambito tributario, i redditi prodotti – qualificati come redditi d'impresa – vengono, nondimeno, tassati in modo forfettario, applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini IVA, un coefficiente di redditività pari al 15% (*ex* art. 56-*bis* TUIR).

In relazione alla produzione di redditi fondiari, occorre, peraltro, verificare il rapporto di volta in volta intercorrente tra proprietà ed impresa; ciò in quanto, mentre la società semplice che conduca l'attività agricola su terreni propri è tenuta a dichiarare sia il reddito dominicale, sia il reddito agrario, quella che operi su terreni presi in affitto sconta solo l'imposta sul reddito agrario [488].

Sulle società semplici proprietarie o titolari di altri diritti reali di godimento su fabbricati situati sul territorio statale – che siano, o debbano essere, iscritte nel catasto edilizio urbano – incombe, anche, l'obbligo di dichiarare i propri redditi (per come risultanti dal catasto), rivalutandoli in misura del 5% [489].

Nel caso in cui gli stessi beni siano concessi in locazione, bisogna, da ultimo, confrontare il canone di locazione relativo l'unità immobiliare interessata, ridotto forfettariamente del 15%, con la rendita catastale rivalutata, in modo che l'ammontare del reddito imponibile sia dato dal maggiore tra i due elementi posti a confronto.

Quest'ultimo profilo è stato, recentemente, oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale ha escluso che la società semplice possa avvalersi del regime sostitutivo delle imposte sulla locazione di immobili abitativi (c.d. cedolare secca) di cui all'art. 3, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, sull'assunto che la facoltà di optare per il richiamato regime sia riservata al

---

[487] È quanto avviene, ad esempio, nel caso in cui la società ecceda i limiti imposti dall'art. 32 TUIR, ovvero svolga un'attività di trasformazione, il cui prodotto agricolo trasformato non sia contemplato nell'elenco contenuto nel D.M. 17 giugno 2011. In argomento L. CORSINI, *op. ul. cit.*, p. 1-3956.

[488] Giovi rammentare come il reddito dominicale risultante dal catasto debba essere rivalutato dell'80%, mentre il reddito agrario deve essere rivalutato del 70%. Tale rivalutazione non è, tuttavia, necessaria nel caso in cui il terreno sia stato concesso in affitto a giovani imprenditori (ovvero a imprenditori agricoli che non avessero compiuto quaranta anni alla data della stipula o del rinnovo del contratto).

[489] Lo stesso dicasi per i redditi dei fabbricati che abbiano perso il carattere di ruralità.

locatore, persona fisica, titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile [490].

Per la stessa prassi, laddove un ente di questo tipo conceda in affitto per usi non agricoli alcuni dei terreni in suo possesso, i proventi che ne derivano costituiscono, invero, redditi diversi, che concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare dei canoni percepiti.

Oltre ai redditi imponibili, la società semplice può trasmettere ai propri soci redditi già assoggettati ad imposta per ritenuta, o non imponibili per previsione legale; e redditi esenti quali, ad esempio, le plusvalenze su immobili posseduti da oltre cinque anni.

È, pertanto, possibile che si verifichi una divergenza tra l'utile civilistico dagli stessi conseguito e l'imponibile che deve essere dichiarato dai singoli soci.

In entrambi i casi, gli stessi non sono, del resto, tenuti alla dichiarazione o al pagamento dell'imposta, in quanto ricevono i propri redditi civilistici in regime di piena neutralità fiscale [491].

La disciplina esame, oltre che alle società semplici, si applica alle società di fatto che non svolgano attività commerciale [492]. L'art. 5 TUIR, rubricato "*Redditi prodotti in forma associata*", al co. 3, lett. b), dispone, infatti, che «ai fini delle imposte sui redditi», tali enti siano equiparati «alle società in nome collettivo o alle società semplici, secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali».

In quest'ultima ipotesi, però, mancando un atto costitutivo da cui si evinca il valore dei rispettivi conferimenti, le quote di partecipazione agli utili si presumono sempre ripartite in quote uguali.

---

[490] V. Circolare 1° giugno 2011, n. 26/E, p. 1.1.

[491] N. MONTUORI, *Società semplice e mera detenzione di beni fruttiferi: considerazioni in merito al raccordo tra la fiscalità della società e dei soci*, in *il Fisco*, 24 settembre 2007, n. 34, p. 1-5019.

[492] L'art. 2247 c.c. dispone che «con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividerne gli utili». Perché una società venga ad esistenza è, dunque, necessario il concorso di un elemento oggettivo, costituito dal conferimento di beni o servizi, finalizzato alla formazione di un fondo comune, e di un elemento soggettivo, rappresentato dalla comune intenzione dei contraenti di vincolarsi e di collaborare, per conseguire risultati patrimoniali comuni, nell'esercizio congiunto di un'attività d'impresa. Sebbene, abitualmente, le parti si accordino attraverso contratti scritti, in agricoltura non è insolito trovarsi di fronte ad accordi perfezionatisi per fatti concludenti, ovvero per effetto dell'unione di due o più soggetti che si comportano come soci, pur in assenza di una qualsivoglia manifestazione di volontà espressa. È questo il caso della c.d. società di fatto, ovvero di quella società connotata da una stipulazione anche tacita del contratto sociale, il quale emerge, esclusivamente, da manifestazioni esteriori dell'attività di gruppo, la cui sintomaticità e concludenza evidenzino l'esistenza della società stessa.

10.1. *L'assoggettamento ad imposta delle plusvalenze realizzate in sede di trasformazione omogenea regressiva in società semplice*

Nell'esaminare la disciplina fiscale delle società semplici ai fini delle imposte dirette non può mancare un riferimento all'emanazione della L. 28 dicembre 2015, n. 208.

L'art. 1, co. 115-120, della stessa, in vigore dal 1° gennaio 2016, ha, invero, (re)introdotto, dopo diversi anni, un regime fiscale agevolato destinato a favorire la trasformazione delle società di capitali in società semplici [493].

Tale previsione normativa che, di fatto, ammette la possibilità di costituire gli enti in esame all'unico scopo del godimento in comunione dei beni (mobili o immobili) [494], è stata riservata alle operazioni di trasformazione realizzate – entro il 30 settembre 2016 – da soggetti aventi ad oggetto esclusivo o principale la gestione di beni [495].

---

[493] Dal punto di vista civilistico, l'operazione straordinaria di trasformazione è disciplinata dagli artt. 2498 ss. c.c. che intendono come tale il cambiamento di tipo societario (c.d. "trasformazione omogenea"), ovvero il passaggio da società ad altra forma giuridica e viceversa (c.d. "trasformazione eterogenea"). Ai nostri fini a venire in rilievo è, essenzialmente, l'art. 2500-*sexies* che disciplina la trasformazione di una società di capitali in società di persone (c.d. omogenea "regressiva"). È, invero, solo questa operazione, peraltro già a suo tempo incentivata dall'art. 29 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 e ripristinato dall'art. 3 della L. 28 dicembre 2001 n. 448 e dall'art. 2 del D.L. 24 dicembre 2002, n.282. Sostanzialmente conforme l'art. 1, co. 111-112 della L. 27 dicembre 2006, n. 296, a risultare oggetto del regime "di favore" in commento, Sul punto M. LEO, *La trasformazione di s.r.l. agricola in società semplice: trattamento fiscale e profili elusivi*, in *il Fisco*, 2014, XXI, p. 2049.

[494] In tal modo aderendo alla tesi avanzata da G. BARALIS, *Riflessioni sui rapporti fra legislazione tributaria e diritto civile. Un caso particolare: le società semplici di mero godimento*, in *Riv. dir. comm.*, 2004, p. 171; ID., *Una "nuova" società semplice: la società immobiliare di mero godimento e la società semplice di mero godimento in genere*, in *Studi e materiali*, 2003, II, p. 683. L'assoluta incompatibilità del mero godimento con il fenomeno societario, derivante dal disposto dell'art. 2248 c.c., era, peraltro, già stata posta in dubbio da alcuni provvedimenti fiscali transitori volti a legittimare la trasformazione agevolata di società di mera gestione in società semplici. In dottrina la portata controversa di tali disposizioni è stata analizzata, *ex multis*, da G. COTTIN, *Diritto commerciale*, vol. I, tomo II, Padova, 1994, p. 13; C. COSTA, L*e società di godimento tra disciplina civilistica e disciplina fiscale*, in *Vita not.*, 1995, p. 564 ss.; K. MARTUCCI, *Le società di godimento nel diritto italiano d'oggi*, in *Riv. dir. civ.*, 2009, I, p. 465 ss.; A. PAVONE LA ROSA, *Brevi note in tema di rapporti tra comunione dei beni e società*, in *Giur. comm.*, 2009, I, p. 397 ss.

[495] L'art. 4, co. 4 del D.Lgs. 14 settembre 2015 n. 147, che ha modificato l'art. 1, co. 36 della L. n. 244/2007, qualifica come "società immobiliari di gestione" quelle in cui il valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale dagli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi siano rappresentati per almeno due terzi da canoni di locazione. Per quanto di nostro specifico interesse in questa sede, rientrano, ad

Dal punto di vista soggettivo, per rientrare nell'ambito di applicazione della norma, la società trasformanda deve essere un soggetto IRES (*ex* art. 72 TUIR) e IRAP (*ex* art. 3, D.Lgs. n. 446/1997), residente o non residente, che produca reddito d'impresa in Italia, quanto meno attraverso una stabile organizzazione.

Sono, invece, escluse dalla stessa le società e gli enti non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che, in passato, abbiano già usufruito di analoghi provvedimenti di favore generalmente rivolti alle società non operative.

I soci dell'ente interessato a trasformarsi devono, inoltre, risultare iscritti nel libro dei soci (laddove previsto) dalla data del 30 settembre 2015, ovvero esservi stati iscritti, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

In assenza di esplicite limitazioni soggettive, sui richiamati profili, continuano ad assumere rilievo le ormai istruzioni offerte dall'Amministrazione finanziaria [496].

Nel fornire chiarimenti in ordine all'assegnazione e alla cessione agevolata dei beni ai soci, ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP, dell'IVA e degli altri tributi indiretti, con riferimento al disposto di cui all'art. 29, della L. 27 dicembre 1997, n. 449 e all'art. 13 della L. 18 febbraio 1999, n. 28, quest'ultima ha, anzitutto, precisato come possano beneficiare delle disposizioni introdotte sia le persone fisiche, sia le persone giuridiche; e ciò anche nel caso in cui non risiedano nel territorio dello Stato.

La stessa prassi ha, peraltro, spiegato la necessità che alla data della trasformazione non risultino nuovi soci nella compagine sociale con il fatto che gli effetti prodotti dall'operazione in discorso coinvolgono tutti i soci dell'ente che si trasforma.

Per tale Organo, nessun rilievo sembrano, invece, assumere: a) l'eventuale variazione della percentuale di partecipazione al capitale del singolo socio, rispetto a quella posseduta al 30 settembre 2015; e b) il subentro di un nuovo

---

esempio, in quest'ambito le società che posseggano esclusivamente terreni locati a terzi. In argomento, giova, anche, richiamate la Circolare Min. Fin. 21 maggio 1999, n. 112/E, secondo cui, il carattere esclusivo o principale della gestione di beni e, particolarmente, di beni immobili, deve essere valutato, tenendo conto sia dell'oggetto statutario, sia dell'attività effettivamente esercitata dall'ente societario. Relativamente al primo, la legge non richiede, peraltro, che sia tale alla data del 30 settembre 2015, diversamente da quanto disposto per la composizione della compagine sociale. Non può, pertanto, escludersi che, al fine di usufruire della richiamata agevolazione, la società proceda, prima alla modifica del proprio oggetto sociale e, poi, deliberi (entro il 30 settembre 2016), la trasformazione.

[496] V. Circolare 21 maggio 1999, n. 112.

socio per successione *mortis causa* in data posteriore a quella indicata dalla legge.

Le operazioni interessate dall'agevolazione possono riguardare sia beni immobili – nel caso in cui essi siano diversi da quelli classificati come "strumentali per destinazione" – , sia beni mobili iscritti nei pubblici registri, laddove non risultino strumentali all'attività condotta.

Per questa via, a venire in rilievo sono: a) gli immobili "strumentali per natura" concessi in locazione, in comodato, ovvero non utilizzati direttamente dall'impresa [497]; b) gli immobili alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività d'impresa; c) gli immobili che concorrono a formare il reddito d'impresa; e d) i beni mobili senza i quali l'attività d'impresa possa, comunque, essere svolta.

Non possono, tuttavia, formare oggetto dell'agevolazione: i terreni utilizzati direttamente dalle società operanti nel settore agricolo per svolgere la coltivazione; e le quote delle partecipazioni in società [498].

In base all'art. 1, co. 116 della legge che ci occupa, sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRAP fissata nella misura dell'8%, ovvero del 10,5% per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della trasformazione [499].

---

[497] Si tratta di immobili che, per loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza una radicale trasformazione; e ciò, indipendentemente dal loro utilizzo per fini imprenditoriali. Ci si riferisce, pertanto, agli immobili inclusi nelle categorie A/10, B, C, D ed E, escluse le categorie che costituiscono pertinenze (C/2, C/6 o C/7, eccetera). Siffatta classificazione fiscale degli immobili delle imprese assume rilevanza anche con riferimento alle società di pura gestione immobiliare di cui ci stiamo occupando, per le quali, come chiarito dall'Amministrazione Finanziaria, un immobile a destinazione abitativa concesso in locazione a terzi costituisce un immobile patrimonio e non un immobile strumentale, nonostante l'oggetto sociale.

[498] La distinzione tra "beni strumentali per destinazione" (art. 43, co. 2, 1° periodo, TUIR) e "beni strumentali per natura" (art. 43, co. 2, 2° periodo, TUIR) operata dalla legge, in sostanza, penalizza i terreni agricoli che, quando sono coltivati direttamente dalle società, sono stati assimilati dall'Agenzia dell'Entrate a beni strumentali per destinazione (Circolare n. 112/1999). Ad oggi, gli unici terreni agricoli che possono, concretamente, usufruire delle agevolazioni previste sono quelli concessi in affitto.

[499] Sul punto, si era già soffermato il Ministero delle Finanze che, nella Circolare 15 maggio 1997, n. 137/E, p. 15.3, aveva chiarito come dalla trasformazione di una società di capitali in società semplice derivi, in ogni caso, una plusvalenza, posto che la neutralità dell'operazione contemplata dall'art. 122 TUIR riguarderebbe, essenzialmente, le trasformazioni realizzate nell'ambito delle società commerciali. Sostanzialmente, conforme la nota della Direzione Regionale delle Entrate dell'Emilia Romagna n. 28409 del 21 giu-

Le riserve in sospensione d'imposta delle società che si trasformano devono, invece, essere assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13%.

Nel caso in cui la società trasformanda sia priva delle richiamate riserve e il costo fiscalmente riconosciuto dei beni sociali sia superiore al relativo valore catastale, la trasformazione può, però, aver luogo anche in assenza del pagamento delle imposte sostitutive[500].

Per la determinazione della base imponibile su cui applicare le aliquote dell'imposta sostitutiva, occorre tener conto di due valori, ossia, il "valore normale dei beni posseduti" e il "costo fiscalmente riconosciuto" delle azioni o delle quote possedute dai soci delle società trasformate.

Il primo, relativamente i beni immobili, si determina, *ex* art. 9 TUIR, ovvero su richiesta della società interessata e nel rispetto delle condizioni prescritte, in misura pari a quella risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite riportate in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del co. 4 dell'art. 52 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131[501]. Per i beni mobili iscritti nei pubblici registri va, invece, individuato in base alle ordinarie disposizioni di cui al co. 3, dell'art. 9 TUIR.

Il secondo, *ex* art. 1, co. 118, primo periodo, della norma in commento va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva. Al valore di carico della partecipazione deve, pertanto, apportarsi un incremento pari alla base su cui è stata pagata l'imposta sostitutiva, ossia al differenziale tra valore normale del bene e valore contabile dello stesso all'atto della trasformazione.

Il riferimento alla "differenza" operato dalla norma lascia, peraltro, intendere che l'incremento rilevante attenga, esclusivamente, alla base imponibile dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento del valore dell'immobile.

A siffatte conclusioni osta, però, il parere fornito dall'Agenzia delle Entrate che, riferendosi al provvedimento precedente, afferma, invero, che, benché si richiami la "differenza assoggettata ad imposta sostitutiva", individuabile, in

---

gno 1996. *Contra*, Comm. Trib. Centr., sez. I, sentenza 8 marzo 1994, n. 597, secondo cui, l'atto di trasformazione non comporta il realizzo di plusvalenza, posto che l'art. 122 TUIR esclude categoricamente che ciò possa avvenire, a prescindere dal tipo di trasformazione realizzata. Per gli stessi giudici, la plusvalenza può, peraltro, rimanere latente sui singoli beni, realizzandosi all'atto della cessione da parte della società semplice.

[500] Anche per le operazioni trasformazioni è, peraltro, prevista la tassazione in capo ai singoli soci delle riserve di utili di cui al co. 1 dell'art. 47 TUIR

[501] Tale opzione può avere conseguenze rilevanti, posto che il valore catastale potrebbe essere inferiore, non solo, al prezzo di mercato ma, anche, al costo fiscalmente riconosciuto per la società. In quest'ipotesi, non sarà, però, possibile computare una minusvalenza, dovendosi assumere come valore normale un importo non inferiore al costo fiscalmente riconosciuto, in modo da addivenire alla realizzazione di una plusvalenza pari a zero.

base al co. 112, nell'importo differenziale tra il valore normale dei beni posseduti al momento della trasformazione e il loro valore fiscalmente riconosciuto, deve ritenersi che, ai fini dell'individuazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, occorra considerare anche gli importi assoggettati ad imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta (con aliquota del 25%) e dei saldi attivi di rivalutazione (con aliquota del 10%) [502].

Laddove tale Organo confermasse questa tesi anche rispetto al provvedimento che ci occupa, l'incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione opererebbe, dunque, anche con riferimento alle eventuali riserve in sospensione d'imposta che la società potrebbe avere nel proprio patrimonio netto; e che devono, necessariamente, essere affrancate all'atto della trasformazione [503].

Ai fini delle imposte dirette, una volta completata la procedura di trasformazione, gli immobili detenuti dalla società vanno poi dichiarati secondo le regole dei redditi fondiari.

La società risultante dalla trasformazione viene, inoltre, esclusa dall'ambito di applicazione dell'IMU e dell'IRAP e cessa la partita IVA, mantenendo il solo codice fiscale e, se è del caso, la funzione di sostituto d'imposta.

L'eventuale, successiva cessione dei beni da parte della società semplice resta, però, disciplinata, agli effetti della tassazione delle eventuali plusvalenze realizzate, dagli artt. 67 e 68 TUIR: si tratta, dunque, di redditi diversi.

Contrariamente a quanto avviene per le assegnazioni e le cessioni – le quali, com'è noto, determinano un effetto interruttivo ai fini del conteggio del quinquennio – nella trasformazione si ha, peraltro, continuità.

L'immobile detenuto dalla società che si trasforma in società semplice passa, invero, dal perimetro del reddito d'impresa a quello della persona fisica, cui la società semplice è assimilata ai fini della produzione del reddito, "ereditando" l'anzianità di detenzione, per il periodo in cui lo stesso era di proprietà dell'ente commerciale.

11. *La tassazione dei redditi d'impresa derivanti dall'esercizio di attività agricole condotte da società in nome collettivo e in accomandita semplice*

Nella riforma del 1973, la configurazione del soggetto passivo era stata ri-

---

[502] Cfr. Circolare n. 25/E/2007.

[503] Cfr. F. GARRINI, *Trasformazione con costo della partecipazione automaticamente aggiornato*, in *www.ecnews.it*.

tenuta sostanzialmente ininfluente ai fini del trattamento fiscale da riservare ai redditi agrari.

Anche a seguito della stessa, i proventi generati dall'esercizio dell'attività agricola, ove rientranti nel normale esercizio dell'agricoltura, avevano, dunque, continuato ad essere determinati in via catastale, a prescindere dalla qualificazione riferibile al soggetto cui fossero, concretamente, riconducibili [504].

Quest'impostazione normativa – che pure non era andata esente da critiche, essenzialmente a motivo dell'asserita inopportunità di riservare alla grande impresa il regime tributario di favore tradizionalmente destinato agli imprenditori agricoli individuali – [505] è stata, radicalmente, modificata nel corso degli anni '90.

Il legislatore interno (probabilmente influenzato dai numerosi interventi dottrinali succedutisi al riguardo) ha, invero, introdotto una serie di importanti innovazioni alla disciplina in discorso, destinate ad imporre la determinazione analitica del reddito, dapprima, alle società di capitali esercenti attività agricola e poi alle società in nome collettivo e in accomandita semplice impegnate nella stessa attività.

Nella sua formulazione vigente, l'art. 55, co. 2, TUIR riconduce nella disciplina sui redditi d'impresa «i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività d'impresa» [506].

Tali redditi vengono, pertanto, determinati in via analitica, in base alle risultanze di bilancio, di guisa che nella quantizzazione della base imponibile ai fini IRES possano assumere rilevanza fiscale anche gli ammortamenti, gli accantonamenti, le rimanenze e le altre componenti del conto economico [507].

---

[504] Cfr. S. MULEO, *L'imposizione diretta delle società agricole tra catasto e «forfait»*, in *Corr. trib.*, 2008, I, p. 35, che critica la divaricazione normativa successivamente creatasi tra i diversi soggetti che esercitano le attività agrarie, ponendo in luce i possibili ostacoli che ne discendono in termini di utilizzo dello strumento societario in agricoltura.

[505] In argomento A. FANTOZZI, *Prospettive dello strumento societario in agricoltura. Profili fiscali*, in *Riv. dir. agr.*, 1993, I, p. 32.

[506] Giova rammentare come prima della modifica al TUIR introdotta dall'art. 3, co. 4, lett. b) della L. n. 662/1996, le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice producessero reddito d'impresa solo nel caso in cui superassero i limiti posti dall'art. 32 TUIR. Tale regime è stato, nondimeno, abrogato a decorrere dal 1° gennaio 1997, di guisa che i soggetti in discorso producano, per presunzione di legge, esclusivamente, redditi d'impresa.

[507] Nella stessa sede, non possono, invece, farsi concorrere alla produzione di base imponibile i redditi dominicali (oltre che quello agrario) di immobili che non risultino strumentali per l'esercizio dell'impresa agricola.

Il passaggio dal regime di determinazione del reddito su base catastale a quello fondato sui criteri ordinari ha fatto sorgere importanti problemi applicativi sia a regime, sia in via transitoria, essenzialmente in virtù della necessità di stabilire se il terreno su cui si esercita l'attività agricola e le costruzioni rurali che insistono sullo stesso siano o meno ammortizzabili.

Sebbene quest'ultimo sia stato, di fatto, soppiantato dal regime opzionale introdotto dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, qualche precisazione sembrano, ancora, meritare i criteri che sovraintendono la determinazione del valore degli ammortamenti, delle scorte vive e delle piante destinate alla silvicoltura e alla produzione di frutta.

Su tali profili si è soffermato, anzitutto, il Ministero delle finanze, il quale ha avuto, in specie, a chiarire come i terreni, pur assolvendo ad una funzione strumentale all'esercizio dell'attività agricola, non possano, parimenti, ritenersi ammortizzabili [508].

Ad analoghe conclusioni, in precedenza, era, peraltro, giunta in un risalente documento in cui risultava, anche, precisato come l'impossibilità di ammortizzare i terreni fosse da imputare alla natura degli stessi, che di per sé ne preclude il deperimento e il consumo [509].

Proprio quest'ultimo assume, peraltro, particolare rilievo ai nostri fini, curandosi di affermare che: a) le costruzioni rurali, ove strumentali all'esercizio dell'attività agricola, assumono rilevanza autonoma e possono essere ammortizzate secondo le regole ordinarie; e b) che i beni materiali sono ammortizzabili secondo le stesse regole, in base ai coefficienti di cui ai gruppi I e II, della Tabella allegata al D.M. 21 dicembre 1998.

Un diverso trattamento va, invece, riservato: a) ai beni immateriali, quali, ad esempio, le quote di produzione, le quote latte e i diritti di reimpianto dei vigneti, il cui ammortamento deve essere calcolato in base alla durata del relativo utilizzo; b) alle scorte vive che, ove rientranti tra i beni alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività agricola, rappresentano beni-merce e, in caso contrario, sono deducibili *ex* art. 108 TUIR come spese pluriennali [510]; e, c) alle piante, i cui costi di acquisizione e mantenimento

---

[508] V. Circolare Ministeriale 17 maggio 2000, n. 98/E.

[509] V. Circolare Ministeriale 10 aprile 1991 n. 11. Cfr. G. VASAPOLLI-A. VASAPOLLI, *Dal reddito d'esercizio al reddito d'impresa*, Milano, 2015, p. 1749.

[510] Lo stesso dicasi per i costi di acquisizione e mantenimento delle piante, che non possono essere ammortizzati in base ai criteri ordinari, in quanto rientranti tra le spese pluriennali. Gli oneri pluriennali costituiscono una subcategoria delle immobilizzazioni immateriali. Tali spese, relative a più esercizi, non sono collegate all'acquisizione di un bene o di un diritto, quanto, piuttosto, al mero sostenimento di un costo che riflette l'utilità conseguita dall'impresa. Nella prassi contabile, si definiscono in tal modo i costi la-

non sono ammortizzabili secondo i criteri ordinari, ma rientrano, anch'essi, tra le spese pluriennali.

11.1. *L'opzione per l'imposizione catastale dei redditi derivanti dalle attività agricole*

Si è già detto di come l'emanazione della L. 27 dicembre 2006, n. 296 abbia imposto una sostanziale modifica al regime fiscale delle società agricole.

Invero, il co. 1093 della stessa attribuisce alle società in accomandita semplice, alle società in nome collettivo, alle società a responsabilità limitata e alle società cooperative la possibilità di optare per il regime d'imposizione reddituale di cui all'art. 32 TUIR[511].

La richiamata disposizione, – abrogata dall'art. 1, co. 513 della L. 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di Stabilità per il 2013)[512] e poi ripristinata dall'art. 1, co. 36 della L. 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità per il 2014)[513] – , è volta a favorire il passaggio alla forma societaria delle imprese

---

sciati alla valutazione degli amministratori, in ordine all'appartenenza ad uno o a più esercizi. In argomento giova, peraltro, richiamare Cass., sez. trib., sentenza 10 febbraio 2006, n. 8344, ove si afferma che: «È onere del contribuente che sostiene di aver affrontato un costo ad utilità pluriennale indicare gli specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio», di guisa che nel caso in cui queste «indicazioni siano omesse la spesa risulta indeducibile».

[511] Sono, pertanto, escluse da tale regime le società semplici esercenti attività agricole per le quali la determinazione del reddito sulla base dei criteri catastali rappresenta il naturale regime d'imposizione inderogabile e le cooperative che svolgono solo attività di trasformazione/commercializzazione di prodotti conferiti dai soci, nel caso in cui non posseggano e/o non conducano i terreni sui quali esercitano l'attività agricola. Tali enti difettano, invero, del requisito primario per potere determinare il reddito su base catastale, rappresentato dal terreno stesso.

[512] Tale comma disponeva che: «I commi 1093 e 1094 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, sono abrogati e le opzioni esercitate ai sensi dei medesimi commi perdono efficacia con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2014. Ai fini della determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, si tiene conto delle disposizioni di cui al presente comma». Per questa via, l'operatività del regime opzionale introdotto dalla L. n. 296/2006 avrebbe dovuto, dunque, essere limitata alle annualità 2013 e 2014, a meno che le società agricole interessate non avessero manifestato la propria volontà di aderirvi prima dell'emanazione della nuova normativa (nel qual caso avrebbero potuto continuare ad usufruirne fino al 2015).

[513] Per effetto della reintroduzione del richiamato regime, chi ha iniziato l'attività nel 2013 calcola il proprio reddito in base al conto economico per tale anno, mentre, per il 2014 può optare per la tassazione catastale. Diversamente, le società che hanno iniziato la propria attività prima del 2012 potevano mantenerne l'agevolazione anche per il 2013.

individuali; e ha trovato, concretamente, attuazione a seguito dell'emanazione del Regolamento 29 settembre 2007, n. 213, adottato con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali.

Dal punto di vista "soggettivo", possono avvalersi dell'opzione in esame le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice, le società a responsabilità limitata e le società cooperative aventi ad oggetto "esclusivo" l'esercizio di attività agricole[514], che abbiano, nella propria denominazione/ragione sociale, l'indicazione "società agricola".

Tale disciplina è stata oggetto di chiarimenti, anzitutto, da parte dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui, il requisito dell'esclusività richiesto dalla legge deve permanere anche nel caso in cui la società interessata svolga ulteriori attività strumentali al conseguimento dell'attività "principale"[515], legate, ad esempio, all'acquisto o all'affitto di terreni necessari ad ampliare l'attività condotta, o alla stipula di un contratto di finanziamento strumentale all'acquisto di un trattore da impiegare nella coltivazione del terreno[516].

In argomento è poi intervenuto l'art. 36, co. 8 del D.L. n. 179/2012, che ha precisato come non costituiscano distrazione dall'esercizio esclusivo dell'attività agricola la locazione, il comodato e l'affitto: a) di fabbricati ad uso abitativo; e b) di terreni e fabbricati ad uso strumentale alle attività agricole *ex* art. 2135 c.c., nel caso i cui i ricavi da tali attività siano inferiori o uguali al 10% ricavi dell'attività agricola esercitata.

L'esclusività viene, invece, meno in caso di possesso di partecipazioni in altre società, salvo che sussistano, contestualmente, le seguenti condizioni: a)

---

[514] Al riguardo è necessario rammentare come *ex* art. 2135 c.c., sia imprenditore agricolo «chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse». In base al combinato disposto di tale articolo e dell'art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004, si è quindi in presenza di una società agricola quando nell'oggetto sociale della stessa è previsto l'esercizio esclusivo delle attività di coltivazione del fondo, di selvicoltura, di allevamento di animali e delle attività connesse. L'Agenzia delle entrate, con Circolare 1° ottobre 2010, n. 50/E ha, inoltre, chiarito che il requisito formale dell'esclusività richiesto dalla legge deve trovare un riscontro nell'attività in concreto svolta dalle società agricole. Lo stesso documento si preoccupa, inoltre, di precisare che: «una società agricola che intenda optare per la tassazione catastale deve possedere i requisiti richiesti fin dall'inizio del periodo d'imposta e comunicare la propria scelta nella prima dichiarazione (IVA o dei redditi) da presentare. Così, ad esempio, se una società agricola ha adeguato il proprio statuto e svolge in via esclusiva attività agricola a decorrere dal 1°gennaio 2010 deve comunicare l'opzione nella dichiarazione IVA o nella dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del 2011 (IVA 2011 o UNICO SP o SC 2011)».

[515] Cfr. Circolare 1° ottobre 2010, n. 50/E.

[516] Cfr. M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, p. 34.

che la partecipata sia anch'essa una società agricola, la quale svolga, dunque, esclusivamente le attività di cui all'art. 2135 c.c.; b) che i dividendi derivanti dal possesso di tali partecipazioni siano inferiori ai ricavi che derivano dallo svolgimento delle attività agricole condotte direttamente dalla partecipante[517].

Restano, in ogni caso, esclusi dal regime opzionale le società per azioni, le società in accomandita per azioni, gli enti commerciali e le «società semplici esercenti attività agricole, per le quali, la determinazione del reddito sulla base dei criteri catastali costituisce il naturale regime d'imposizione inderogabile»; nonché, le «cooperative che svolgono solo attività di trasformazione/commercializzazione di prodotti conferiti dai soci qualora non posseggano e/o non conducano i terreni sui quali esercitano l'attività agricola».

Non possono, inoltre, considerarsi "agricole" ai fini della legge che ci occupa quelle società che, a prescindere dall'oggetto sociale indicato, svolgano le attività: a) di cui all'art. 2195 c.c., vale a dire: attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; attività intermediaria nella circolazione dei beni; attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; attività bancaria o assicurativa; altre attività ausiliarie delle precedenti; b) di cui all'art. 55 TUIR, co. 2, lett. a) e b), ovvero: attività organizzata in forma di impresa diretta alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 c.c.; attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne.

Dal punto di vista "procedimentale", gli enti che intendano avvalersi del regime fiscale opzionale, *ex* art. 2, co. 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, devono possedere i requisiti richiesti dalla legge fin dall'inizio del periodo d'imposta e sono obbligati a comunicare la propria opzione nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata[518].

In base al comma successivo dello stesso articolo, in caso di esonero dal-

---

[517] Possono essere, nondimeno, ammesse partecipazioni in società non agricole nel caso in cui tale situazione non abbia natura strumentale come, ad esempio, avviene per la partecipazione in una banca di credito cooperativo strumentale all'ottenimento del credito. È, inoltre, consentita la partecipazione in società cooperative agricole di cui l'azienda sia socia e partecipi agli scopi mutualistici. Cfr. G.P. TOSONI-F. PREZIOSI, *op. cit.*, p. 334.

[518] Tali profili sono stati, recentemente, oggetto di chiarimenti della prassi. Il riferimento attiene, particolarmente, alla Risoluzione 27 ottobre 2016, n. 98/E, nel cui ambito, l'Agenzia delle Entrate, pronunciandosi circa la possibilità di tassare su base catastale l'attività di produzione di energia fotovoltaica, ha ribadito come una società agricola che intenda optare in tal senso debba possedere i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla legge, fin dall'inizio del periodo d'imposta. In buona sostanza, ai fini della richiamata opzione, per stabilire se una società sia agricola o meno occorre, dunque, accertare che la stessa, dal 1° gennaio dell'esercizio per il quale intenda optare, abbia avuto nella propria ragione o denominazione sociale l'indicazione di "società agricola", e abbia svolto un'attività agricola *ex* art. 2135 c.c., a prescindere dai limiti entro cui la stessa sia ritenuta agricola ai fini fiscali e dalle modalità di determinazione del reddito utilizzate.

l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, la scelta può, nondimeno, essere «comunicata con le stesse modalità e nei termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto».

Una volta effettuata l'opzione, la società è vincolata all'applicazione del regime prescelto per almeno un triennio dall'art. 3 del Decreto in discorso il quale, nell'ultimo periodo, dispone, anche, che: trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata».

Le modalità attraverso cui viene, concretamente, determinato il reddito imponibile sono contenute nell'art. 3, co. 1 del Regolamento n. 213/2007, secondo cui: «il reddito dei soggetti di cui all'articolo 1, determinato ai sensi dell'articolo 32 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, è considerato reddito d'impresa».

Per effetto dell'opzione, il reddito imponibile delle società agricole, pur essendo determinato attraverso l'applicazione dei criteri catastali, non muta, dunque, categoria di appartenenza, continuando ad essere qualificato come reddito d'impresa[519].

I proventi derivanti dal contemporaneo svolgimento di attività imprenditoriali non ricomprese nella determinazione del reddito ai sensi dell'articolo di cui sopra continuano, invece, ad essere calcolati secondo le ordinarie regole che presiedono la determinazione del reddito d'impresa e, dunque, analiticamente[520].

---

[519] In argomento, giova richiamare la Circolare n. 50/E, cit., secondo cui: «l'opzione per la determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 32 del TUIR non configura un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, poiché gli stessi beni permangono nel regime d'impresa stessa».

[520] Più esattamente, determinano analiticamente il proprio reddito: a) le attività di produzione di vegetali eccedenti il limite del doppio di quella del terreno su cui insiste la produzione; b) le attività di allevamento di animali in numero superiore rispetto a quello stabilito con decreto ministeriale, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere occorrenti, a seconda della specie allevata; c) le attività agricole connesse che hanno ad oggetto beni provenienti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco, dell'allevamento di animali non contemplati nella tabella allegata al decreto ministeriale previsto dalla lett. c) del co. 2 dell'art. 32 TUIR; d) le attività di fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c.; e) l'attività agrituristica, che è sempre produttiva di reddito d'impresa. Inoltre, devono, in ogni caso, ritenersi produttive di redditi d'impresa le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione e commercializzazione svolte dalla società su prodotti contemplati nella tabella allegata al decreto ministeriale, non derivanti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dell'allevamento di animali, in quanto, in assenza del requisito della "prevalenza", le stesse non sono considerate produttive di reddito agrario.

Le richiamate previsioni riverberano i propri effetti anche ai fini contabili; invero, le società interessate dall'opzione devono mantenere inalterate le modalità di tenuta della contabilità originariamente adottate (ordinaria o semplificata), ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600[521].

Il regime fiscale in discorso è, da tempo, oggetto della critica dottrinale, essenzialmente in virtù della "divaricazione normativa" in tal modo creatasi tra i vari soggetti esercenti l'attività agricola.

Per la dottrina più attenta, l'aver riservato solo ad alcuni enti collettivi la possibilità di optare per il regime agevolato agricolo ha comportato, di fatto, la necessità di accettare che gli stessi oscillino da un regime all'altro in funzione della propria convenienza momentanea. Appare, infatti, evidente come questi ultimi siano più propensi ad essere tassati in via analitica se sono in perdita; e in via forfettaria se sono in utile[522].

Per altri versi, parimenti censurabile appare l'esclusione dal novero dei soggetti ammessi all'opzione delle società per azioni e delle società in accomandita per azioni.

La stessa vale, invero, a preservare un trattamento fiscale diversificato a seconda del tipo societario utilizzato che, non solo, apre la strada a rilevanti dubbi di legittimità costituzionale e comunitaria, ma ostacola, anche, l'accesso ai grandi capitali delle società esercenti attività agrarie[523].

Meglio sarebbe stato, dunque, legare l'accesso al regime opzionale al mancato superamento di determinati limiti dimensionali, calcolati, ad esempio, combinando il volume dei ricavi, il costo del lavoro dipendente o il patrimonio, piuttosto che discriminarli in funzione della relativa qualificazione giuridica[524]; ovvero, valorizzare la dicotomia tra reddito d'impresa e reddito cata-

---

[521] Cfr. R. BIANCHI, *Esercizio dell'attività agricola in forma di società di capitali*, in *Azienda & Fisco*, 2010, XII, p. 47.

[522] Cfr. S. MULEO, *op. ult. cit.*, p. 38.

[523] Il riferimento attiene sia alla possibile violazione degli artt. 3 e 53 Cost., lamentata da P.G. MISTÒ, *Attività agricole e imposizione diretta*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, p. 1140; A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 288; S. MULEO, *Impresa agraria e imposizione reddituale*, cit., p. 156; sia ai possibili profili di incompatibilità della disciplina in discorso con il disposto di cui all'art. 107, n. 1, TFUE, con riferimento al profilo della selettività materiale. Su quest'ultimo profilo sia consentito rimandare a C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012, p. 121.

[524] In questi termini D. STEVANATO, *Capacità economica agricola e forma societaria tra criteri catastali ed effettivi*, in *Dial. trib.*, 2008, I, p. 41, secondo cui: «l'esclusione delle società per azioni rappresenta forse un grossolano tentativo di recuperare un profilo distintivo basato sulle dimensioni dell'impresa». Ciò in quanto questi enti societari necessitano di un capitale sociale minimo più elevato e vengono, abitualmente, utilizzate per svolgere attività economiche di maggior caratura rispetto ad altre forme giuridiche. Allo stesso Autore appa-

stale, tramite la ricomprensione, nel primo, del reddito prodotto da parte di tutte le società di capitali [525].

Ciò anche in considerazione di un'importante presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria che, già nel 2008 aveva ritenuto elusiva la trasformazione di una S.p.A. in S.r.l., posta in essere al solo scopo di accedere alla tassazione su base catastale [526].

11.2. *La determinazione dei valori fiscali dell'attivo e del passivo delle società agricole che esercitano l'opzione per la tassazione catastale del reddito d'impresa*

Il Decreto 27 settembre 2007, n. 213, "*Regolamento recante modalità applicative per l'opzione per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in attuazione dell'articolo 1, commi 1093 e 1095, della legge 27 dicembre 2006, n. 296*" dispone, com' è noto, che i redditi prodotti dalle società agricole che optino per il regime di determinazione del reddito su base catastale mantengano la propria natura di redditi d'impresa.

Tali enti sono, quindi, obbligati a tenere le scritture contabili originariamente adottate ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, secondo le modalità nello stesso previste [527].

In argomento, a venire in rilievo è, anzitutto, l'art. 4 del Decreto che – nell'ottica di assicurare la continuità dei valori fiscali delle attività agricole esercitate dalle società che abbiano adottato il regime opzionale – dispone che, in costanza del regime opzionale, le società in esame continuino ad applicare le disposizioni vigenti in punto di determinazione del reddito d'impresa, evidenziando i valori fiscali che ne risultano nell'apposito prospetto della dichiarazione dei redditi.

Lo stesso articolo, al co. 3, disciplina l'ingresso nel regime di determina-

---

re, anche, evidente l'irragionevolezza di una cornice normativa che consente, ad esempio, a una società a responsabilità limitata o a una società cooperativa con un elevatissimo volume d'affari derivante dall'esercizio dell'attività agricola, di accedere all'opzione prevista ed essere tassata con criteri fondiari, negando la richiamata possibilità ad una società per azioni, magari molto più piccola, esclusivamente a motivo della relativa forma giuridica.

[525] Cfr. L. SCAPPINI, *Regime fiscale delle società agricole*, in *www.ecnews.it.*

[526] V. Risoluzione 29 aprile 2008, n. 177/E.

[527] Resta chiaro che le società in nome collettivo e in accomandita semplice che abbiano conseguito ricavi inferiori ai 516.457,90 euro possono tenere la contabilità semplificata, la quale non muta, tuttavia, gli effetti del valore fiscale dei beni.

zione catastale del reddito, stabilendo che i componenti positivi e negativi relativi alle attività iscritte in bilancio in esercizi precedenti a quello di efficacia dell'opzione, la cui tassazione o deduzione sia stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR, concorrano, in via ordinaria, alla determinazione del reddito di impresa.

Siffatti profili sono stati oggetto di precisazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria che cita, in specie, la relazione di accompagnamento al Decreto per chiarire come, nella fattispecie, il plusvalore debba essere determinato quale differenza fra il corrispettivo conseguito e il costo non ammortizzato del bene riferito all'ultimo periodo d'imposta di applicazione del reddito d'impresa[528].

Per questa via, una plusvalenza rateizzata va, ad esempio, sommata al reddito calcolato in base alle tariffe d'estimo per la quota di competenza fiscale dell'esercizio; così come, sempre a titolo esemplificativo, la quota di spese di rappresentanza sostenute antecedentemente al periodo di efficacia dell'opzione, e deducibile nel corso dello stesso, va portata a riduzione del reddito d'impresa determinato in base ai criteri di cui sopra[529].

Esulano, invece, dall'ambito di applicazione dell'articolo, i costi e i ricavi che fino al momento dell'ingresso nel regime opzionale abbiano mancato di concorrere alla determinazione del reddito d'impresa per carenza dei relativi presupposti fiscali.

In quest'ipotesi, le variazioni degli elementi dell'attivo e del passivo connessi alle richiamate componenti reddituali, pur dovendo essere evidenziate nel prospetto contenuto nella dichiarazione dei redditi, non assumono, invero, alcuna rilevanza ai fini della determinazione del reddito nei periodi di vigenza dell'opzione[530].

---

[528] V. Circolare 1° ottobre 2010, n. 50/E.

[529] Per questa via, il legislatore ha inteso, dunque, garantire la deduzione dei costi e/o la tassazione di ricavi e proventi i cui presupposti si siano verificati prima dell'entrata in vigore del regime opzionale, per l'ipotesi in cui la cui rilevanza fiscale degli stessi sia stata rinviata agli esercizi successivi in applicazione degli articoli del TUIR. In questa prospettiva, a venire in rilievo sono, ad esempio, i risconti attivi e passivi che, pur costituendo ricavi o costi sostenuti in un dato esercizio, abbiano rilevanza nell'esercizio successivo, perché sono di competenza di quest'ultimo e non hanno, dunque, concorso alla determinazione del reddito d'impresa. Tali redditi, se per un verso, non acquistano rilievo nella determinazione reddituale relativa ai periodi di opzione, per l'altro, vanno, comunque, annotati, nel prospetto della dichiarazione nel quadro RS.

[530] Particolare attenzione merita la quantificazione delle plusvalenze e minusvalenze da cessione di beni mobili strumentali, specialmente con riferimento all'eventuale rilevanza delle quote di ammortamento operate nel periodo di efficacia dell'opzione. Il riferimento attiene, in special modo, ai beni mobili acquistati antecedentemente all'opzione, le cui

L'art. 5 del Regolamento, ai co. 1 e 2, si preoccupa, da ultimo, di disciplinare il trattamento da riservare alle plusvalenze ed alle minusvalenze derivanti dall'alienazione di beni mobili strumentali, distinguendo tra beni acquisiti prima del periodo di vigenza dell'opzione e beni acquisiti in costanza della stessa.

Ciò in quanto mentre le prime si determinano come differenza tra il corrispettivo conseguito al netto degli oneri di diretta imputazione e il costo non ammortizzato dell'ultimo esercizio antecedente a quello di esercizio dell'opzione, concorrendo alla formazione del reddito secondo quanto previsto rispettivamente, dagli artt. 86 e 101 TUIR; le seconde sono escluse dalla formazione del reddito dei periodi d'imposta interessati.

In prospettiva analoga opera, anche, il terzo comma dell'articolo, secondo cui le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni immobili si determinano, in ogni caso, secondo i criteri ordinari di cui agli artt. 86 e 101 TUIR.

11.3. *Il trattamento fiscale delle perdite maturate dalla società agricola prima di aver aderito al regime introdotto dall'art. 1, co. 1093 e 1094 della L. n. 296/2006*

Si è già detto di come l'art. 4, co. 4 del Decreto n. 213/2007 abbia disposto che, in costanza del regime opzionale, le società agricole continuino ad applicare le disposizioni vigenti in punto di determinazione del reddito d'impresa, evidenziando i valori fiscali che ne risultino nell'apposito prospetto della dichiarazione dei redditi.

Tale norma fa, espressamente, salva la disciplina prevista dall'art. 84 TUIR per le perdite prodotte negli esercizi anteriori a quello in cui sia stata esercitata l'opzione per la tassazione del reddito catastale [531].

---

quote di ammortamento non dedotte durante l'opzione non riducono il costo fiscalmente riconosciuto del bene strumentale, nel caso in cui il bene venga alienato nel periodo d'imposta di fuoriuscita dal regime opzionale o in quelli successivi.

[531] Tale articolo ha subìto – come detto nel testo – alcune rilevanti modifiche a seguito dell'emanazione del D.L. 6 luglio 2011, n. 98. Invero, nella sua previgente formulazione, lo stesso consentiva: a) la compensazione delle perdite maturate in dato periodo d'imposta con i redditi dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi; b) la compensazione delle perdite maturate nei primi tre periodi d'imposta con le stesse regole di cui sopra, ma senza limiti di tempo. Secondo quanto riportato nella relazione tecnica, in mancanza di una norma relativa al periodo transitorio, «le perdite pregresse maturate nei periodi di imposta precedenti a quello in corso mantengono il trattamento fiscale secondo la normativa originaria per quanto riguarda i cinque esercizi di utilizzabilità». Il regime fiscale delle perdite maturate antecedentemente all'entrata in vigore del regime opzionale è stato al centro di numerose pronunce della Corte di legittimità; in argomento si v. G. FERRANTI, *Perdite di periodi d'imposta precedenti e accertamento: Corte di Cassazione più rigida*

Gli enti che ci occupano conservano, dunque, la possibilità di portare le perdite pregresse in abbattimento del proprio reddito, anche nel caso in cui lo stesso venga determinato per via catastale.

Il contenuto di quest'articolo e, particolarmente, la portata delle prerogative da esso attribuite al contribuente, negli ultimi anni, sono stati al centro di orientamenti giurisprudenziali altalenanti.

Invero, mentre alcune pronunce della Corte di Cassazione avevano interpretato il disposto della norma nel senso della "necessità" di procedere al riporto delle perdite, altre ne avevano proposto un'interpretazione letterale, in virtù della quale, il contribuente avrebbe avuto la possibilità, ma non l'obbligo, di portare tali perdite in abbattimento del proprio reddito.

Il riferimento attiene, anzitutto, alle pronunce secondo cui, la possibilità accordata dall'art. 102 (ora 84 TUIR) di computare la perdita di un periodo d'imposta in diminuzione del reddito complessivo di quelli successivi non implica la necessità per il contribuente di avanzare la relativa richiesta all'atto della dichiarazione dei redditi, posto che sull'Erario incombe l'obbligo di osservare quei principi di ragionevolezza, capacità contributiva ed imparzialità della Pubblica amministrazione da cui, in ogni caso, discende la necessità di accertare il tributo effettivamente dovuto, procedendo alla compensazione tra il maggior reddito accertato e la perdita fiscale non utilizzata [532].

Di segno contrario, alcune sentenze in cui la Corte, pronunciandosi in tema di dichiarazione dei redditi, ha sostenuto l'impossibilità di estendere la ritrattabilità di quest'ultima alle ipotesi in cui, con la compilazione di un dato dichiarativo, il contribuente manifesti la propria volontà negoziale, come avviene, appunto, in caso di esercizio della facoltà di opzione riconosciutagli dalle norme tributarie [533]; nonché una recente pronuncia in cui gli stessi giudici, muovendo dall'interpretazione letterale dell'art. 84 TUIR, hanno affermato che la facoltà di optare per l'utilizzo delle perdite di esercizio verificatesi negli anni pregressi, portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzarle, riportandole in diminuzione dal reddito prodotto nei periodi di imposta successivi, costituisce una manifestazione della volontà negoziale riconosciuta al contribuente [534].

---

dell'Agenzia delle Entrate, in *Corr. trib.*, 2012, LXIV, p. 3395; G. CIRINEI, *Il maggior reddito accertato deve essere compensato con le perdite pregresse disponibili ma si rendono comunque applicabili le sanzioni sulla maggiore imposta accertata anche se, per effetto della predetta compensazione, non risulta dovuta alcuna imposta*, in *Giur. imp.*, 2014, II.

[532] V. Cass., sentenza 26 marzo 2010, n. 15452. Conforme Cass., sentenza 21 marzo 2014, n. 6663.

[533] V. Cass., sentenza 11 maggio 2012, n. 7294.

[534] V. Cass., sentenza 8 aprile 2015, n. 6977.

Anche quest'ultima interpretazione risulta, peraltro, criticata da un orientamento dottrinale – cui chi scrive ritiene di dover aderire – secondo cui, in realtà, legislatore tributario non ha ritenuto di accordare alcun margine di scelta in capo al contribuente, riconoscendogli, piuttosto, «un diritto in ordine all'utilizzo delle perdite pregresse a scomputo del reddito imponibile che è stato conseguito in un'annualità successiva, e ciò proprio al fine di contemperare le divergenti esigenze di conseguimento di un gettito fiscale positivo, seppur minimo (per l'Amministrazione finanziaria), e di una bilanciata determinazione della base imponibile (per il contribuente)»[535].

Sostanzialmente conforme l'interpretazione proposta da Assonime[536], secondo cui, la Suprema Corte non ha mai inteso porre in discussione la scomputabilità delle perdite 'pregresse' dall'imponibile lordo accertato, attenendo il problema non alla determinazione di quest'ultimo, ma alla (sola) quantificazione delle sanzioni[537].

A fronte delle persistenti incertezze, sugli stessi profili è, da ultimo, intervenuto il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, il cui art. 25 ha disciplinato le modalità di riconoscimento, nell'ambito dei procedimenti di accertamento e di adesione, di eventuali perdite da computare in diminuzione dal maggior reddito imponibile accertato, al fine di offrire maggiore certezza agli Uffici finanziari e ai contribuenti in merito all'utilizzabilità delle stesse.

Tale articolo dispone, particolarmente, che mentre le perdite relative allo stesso periodo d'imposta cui si riferisce un eventuale accertamento devono essere "automaticamente" computate dall'Ufficio in diminuzione del maggior reddito accertato, fino a concorrenza del loro importo; le perdite relative ai periodi d'imposta precedenti, utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta accertato, possono essere computate in diminuzione dei maggiori imponibili che residuino, anche dopo la richiamata operazione e fino a concorrenza del loro importo.

Siffatta possibilità non può, peraltro, considerarsi "automatica", dato che la stessa viene riconosciuta solo su richiesta del contribuente chiamato a presentare una specifica istanza all'Ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento, entro il termine di proposizione del ricorso.

Una volta chiarito come, di fatto, quest'ultimo sia stato posto dinanzi a una scelta "obbligata", non essendogli stato attribuito alcun margine di scelta, in ordine alla tempistica e alle modalità attraverso cui far valere il suo diritto allo

---

[535] A. SBROIAVACCA-D. STEVANATO, *"Relazioni pericolose" tra maggiori imponibili accertati e utilizzo di perdite pregresse*, in *Dial. trib.*, 2015, IV, p. 413.

[536] V. Circolare 3 agosto 2015, n. 25.

[537] G. FERRANTI, *Scomputo delle perdite in sede di accertamento: una disciplina da completare*, in *Corr. trib.*, 2016, I, p. 7.

scomputo delle perdite dai redditi degli esercizi successivi, si può, finalmente, procedere alla disamina dei profili "operativi" della disciplina che ci occupa.

I criteri sulla cui base si opera il riporto delle perdite sono stati oggetto di rilevanti modifiche da parte dell'art. 23, co. 9 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, recante "*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*", conv. in legge con modif. dalla L. 15 luglio 2011, n. 111.

Detta norma, licenziata allo scopo di precludere la realizzazione di operazioni straordinarie volte a vanificare la limitazione temporale del riporto imposta dalla previgente formulazione dei co. 1 e 2 dell'art. 84, semplificando, altresì, la valutazione circa la recuperabilità di queste ultime, ai fini dell'iscrizione e/o del mantenimento delle relative imposte differite durante il processo di formazione del bilancio di esercizio, mira, essenzialmente, a garantire una stabilizzazione del gettito fiscale.

Per questa via, lo stesso viene, invero, assicurato, fin dall'anno successivo a quello in perdita, in misura percentuale, anche in presenza di perdite riportate a nuovo[538].

Per quanto di nostro specifico interesse, per le società agricole che si avvalgano del regime introdotto dall'art. 1, co. 1093 e 1094 della L. n. 296/2006, la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% dell'imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trovi capienza in tale ammontare[539].

Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, la stessa perdita è, invece, riportabile per l'ammontare che ecceda la parte che non abbia concorso alla formazione del reddito in questione negli esercizi precedenti.

Quest'ultima deve, nondimeno, essere diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'art. 87 TUIR, per la parte del loro ammontare che ecceda i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'art. 109 TUIR[540].

---

[538] La disciplina previgente consentiva la compensazione delle perdite maturate in un dato periodo d'imposta con i redditi dei periodi successivi, non oltre il quinto, per l'intero importo che trovasse capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi. Era, inoltre, consentita la compensazione delle perdite maturate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione, da attuare con le stesse regole, ma in assenza di limitazioni temporali.

[539] Questa regola generale è stata più volte criticata in dottrina in quanto tende a stabilizzare il gettito tributario garantendo un rilievo impositivo del 20% del reddito imponibile, alla stregua di un reddito minimo tassabile. In questi termini A. FANTOZZI-F. PAPARELLA, *op. cit.*, p. 105. In quest'ottica, si v., anche, L. PERRONE, *Le perdite nell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1163.

[540] Per approfondimenti sul tema S. SERVADIO, *Il riporto delle perdite in presenza di redditi esenti*, in *Bil. e redd. d'impr.*, 2014, XI, p. 35.

La richiamata differenza può essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile sia compensata da eventuali crediti d'imposta, dalle ritenute alla fonte a titolo di acconto, dai versamenti in acconto e dalle eccedenze di cui all'art. 80 TUIR; mentre, le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta decorrenti dalla data di costituzione possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trovi capienza nel reddito imponibile degli stessi, a condizione che si riferiscano a una nuova attività produttiva.

Anche la disciplina in esame è stata, peraltro, oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui, le società agricole che abbiano esercitato l'opzione devono continuare ad applicare le regole di determinazione del reddito d'impresa vigenti, evidenziando i valori fiscali che ne risultano nell'apposito prospetto della dichiarazione, anche nei casi in cui l'imponibile sia determinato secondo le regole di cui all'art. 32 TUIR.

Lo stesso Organo ha, inoltre, sottolineato la necessità distinguere tra perdite formatesi nel periodo anteriore all'esercizio dell'opzione per il regime di imposizione catastale e perdite prodottesi nel corso dello stesso [541].

Per questa prassi, sebbene il richiamato regolamento manchi di disciplinare il trattamento da riservare alle perdite che si formano nei periodi in cui è efficace l'opzione, in quanto la mera determinazione catastale del reddito non dovrebbe generare, in linea di principio, periodi d'imposta in perdita, il riporto di componenti negativi relativi alle attività iscritte in bilancio in esercizi precedenti a quello di efficacia dell'opzione, la cui deduzione sia stata rinviata agli esercizi successivi in applicazione di disposizioni fiscali può, invero, in ogni caso, dare luogo a una perdita d'esercizio.

Per questa via, la società agricola può, quindi, continuare a dare rilievo ai richiamati componenti reddituali anche nei periodi d'imposta in cui sia efficace l'opzione per la tassazione su base catastale.

11.4. *Cenni sul mantenimento del regime ordinario di distribuzione dei dividendi*

Le caratteristiche della disciplina di favore descritta nelle pagine precedenti rendono necessaria una breve precisazione in merito alle modalità secondo cui procedere alla distribuzione degli utili prodotti dalle società in argomento.

Al riguardo occorre, anzitutto, sottolineare come né il D.M. 2 aprile 2008 –

[541] Cfr. Circolare 1° ottobre 2010, n. 50/E.

recante disposizioni relative alla tassazione dei dividendi – , né il D.M. 27 settembre 2007, n. 213, – in cui sono contenute le modalità applicative per l'opzione per il regime di tassazione su base catastale-, prevedono espressamente alcuna deroga al regime ordinario di imposizione dei dividendi [542].

Per questa via, lo stesso può, dunque, applicarsi anche alle società agricole che abbiano aderito al regime introdotto dall'art. 1, co. 1093 e 1094 della L. n. 296/2006.

Nelle società di persone, i redditi agrari (ed eventualmente il reddito dominicale) devono essere, conseguentemente, imputati ai singoli soci in proporzione alla rispettiva quota di partecipazione, di guisa che la successiva distribuzione degli utili non comporti alcuna tassazione in capo agli stessi.

Diversamente, nelle società a responsabilità limitata, il dividendo distribuito alle persone fisiche che posseggano la partecipazione al di fuori dell'attività d'impresa: a) concorre alla formazione del reddito complessivo dei soci nella misura del 49,72 (o 40%), in caso di partecipazioni qualificate; oppure, b) diventa integralmente imponibile e assoggettato a ritenuta a titolo d'imposta del 26%, in caso di partecipazioni non qualificate [543].

12. *La disapplicazione "automatica" della disciplina fiscale sulle società "di comodo" agli enti che esercitino esclusivamente attività agricole nel rispetto delle condizioni di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004*

L'art. 30, della L. 23 dicembre 1994, n. 724, recante "*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*" ha introdotto la disciplina sulle "società di comodo", allo scopo di disincentivare il ricorso allo strumento societario nei casi in cui lo stesso non venga posto in essere per svolgere un'attività d'impresa, ma per usufruire di benefici giuridici e fiscali [544].

---

[542] In argomento, *amplius*, G. MELIS, *La nozione di "dividendo" tra normativa tributaria ed evoluzione del diritto delle società*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, V, p. 11031; C. GARBARINO, *Dividendi (diritto tributario internazionale)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Agg., 2008, p. 158; G. FALSITTA, *Utili e dividendi (imposizione sui)*, in *Enc. giur.*, XXXVII, Roma, 1994, p. 1; M. FOSCHINI, voce *Dividendi (distribuzione dei)*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, p. 372.

[543] Cfr. S. SANNA-A. ZENI, *Regime ordinario per i dividendi delle società agricole*, in *www.eutekne.info.*

[544] Sul punto P. MENEGHETTI, *L'evoluzione della normativa sulle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2014, XX, p. 1522; D. STEVANATO, *Società di comodo e determinazione della ricchezza: antielusione sì, ma di che?*, in *Dial. trib.*, 2014, I, p. 31; R. LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dial. trib.*, 2006, IX, p. 1097. Nella giurisprudenza

Tale articolo – significativamente modificato dall'art. 35, co. 15 del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 e dall'art. 1, co. 111 della L. 27 dicembre 2006, n. 296 – impone alle s.p.a., alle s.a.p.a., alle s.r.l., alle s.n. c., alle s.n. c., alle s.a.s., nonché, alle società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, di sottoporsi ad un *test di operatività* volto a verificare se l'ammontare medio dei ricavi, dei proventi, degli incrementi e delle rimanenze (ad esclusione di quelli straordinari), risultanti dal conto economico calcolato con riferimento all'ultimo triennio sia inferiore ai ricavi minimi di legge, determinati attraverso l'applicazione di alcuni coefficienti, nonché, di specifici elementi patrimoniali [545].

Ai fini dell'applicazione delle richiamate disposizioni, il co. 2 dell'articolo

---

di merito si v. C.T.P. Grosseto, sentenza n. 105/2010, in cui era stato accolto il ricorso del contribuente che aveva dimostrato come la sua attività agricola fosse stata da poco rinnovata, nonché, come la stessa necessitasse di tempi lunghi prima di dare i primi raccolti e andare a regime. La stessa pronuncia pone, anche, in luce come la disciplina in esame sia finalizzata al contrasto dell'utilizzo della forma societaria per l'intestazione di beni che, di fatto, restano nella disponibilità dei soci o dei familiari, tra l'altro rammentando come al contribuente sia offerta la possibilità fornire la prova contraria o, in mancanza, di contestare le presunzioni introdotte dalla normativa, evidenziando le ulteriori condizioni che hanno reso impossibile il raggiungimento dell'imponibile minimo o del livello minimo delle operazioni IVA.

[545] Più esattamente, tali enti si considerano non operativi «se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali: a) il 2 per cento al valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti; b) il 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1 per cento; c) il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria. Le disposizioni del primo periodo non si applicano: 1) ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali; 2) ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta; 3) alle società in amministrazione controllata o straordinaria; 4) alle società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché, alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente; 5) alle società esercenti pubblici servizi di trasporto; 6) alle società con un numero di soci non inferiore a 50».

specifica che i ricavi e i proventi, oltre che i valori dei beni e delle immobilizzazioni, devono essere assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio in corso e dei due esercizi precedenti.

Per determinare il valore di questi beni si applica l'art. 110, co. 1, TUIR; mentre, per i beni in locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.

Tali profili sono stati oggetto di precisazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, già nel 2007, ha sostenuto la necessità di desumere il costo lordo di cui sopra dalle quote di ammortamento già dedotte [546].

È, dunque, a quest'ultimo valore che occorre riferirsi ai fini dell'applicazione delle percentuali individuate, indipendentemente dalla deducibilità fiscale delle quote di ammortamento dei beni.

Le società che non superano il *test di operatività* in tal modo operato e i soggetti in perdita sistematica subiscono importanti conseguenze ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP e dell'IVA.

Invero, in base al co. 3 dell'art. 30 della L. n. 724/ 1994, si presume che il reddito conseguito nel periodo d'imposta esaminato non possa, comunque, essere inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione ai beni posseduti nell'esercizio delle seguenti percentuali: a) 1,5% alle quote di partecipazione ed agli strumenti finanziari; b) 4,75% agli immobili ed alle navi; c) 4% agli immobili di categoria A/10; d) 3% agli immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti; e) 0,9% agli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti; f) 12% alle altre immobilizzazioni.

Queste ultime si applicano, però, ai soli beni posseduti nell'esercizio e non, anche, alla media dei valori dell'esercizio in corso e dei due esercizi precedenti come avviene, invece, per il *test di operatività.*

In base al disposto di cui all'art. 2, co. 36-*quinquies* e 36-*duodecies* del D.L. n. 138/2011, al reddito delle società "di comodo" viene, invero, applicata una maggiorazione del 10,5% sull'aliquota IRES applicabile, anche, alle società che presentino dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi, ovvero per due periodi, laddove nel terzo è dichiarato un reddito inferiore a quello minimo presunto attraverso il *test di operatività*.

L'ultimo periodo del co. 3 dell'art. 30 della legge in discorso dispone, inoltre, che le perdite di esercizi precedenti possano essere computate in diminuzione solo della parte di reddito che ecceda il reddito minimo determinato dall'applicazione delle percentuali stabilite dallo stesso comma.

---

[546] V. Circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E.

Il reddito in tal modo calcolato è preso a base del valore minimo della produzione netta delle società di comodo, che, ai sensi del successivo comma 3-*bis*, corrisponde proprio al reddito minimo aumentato: a) delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente; b) dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi e per le prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente; c) degli interessi passivi.

Al contribuente è, nondimeno, concesso di presentare un'istanza di interpello al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente territorialmente, chiedendo la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive, nel caso in cui ritenga di essere, concretamente, in grado di dimostrare che il mancato superamento del *test* di cui sopra, o il mancato conseguimento del reddito minimo presunto, sia dipeso da "situazioni soggettive" che: a) abbiano reso impossibile il conseguimento di ricavi, di incrementi di rimanenze, di proventi e del reddito almeno di importo pari a quello presunto; ovvero, b) non abbiano consentito di effettuare operazioni rilevanti ai fini IVA, in misura uguale o superiore a quella presunta in base all'applicazione degli appositi coefficienti.

In assenza di cause di esclusione o di disapplicazione automatica della disciplina in discorso[547], per molto tempo, le disposizioni di cui sopra sono state ritenute applicabili anche alle società agricole, che ne risultavano, peraltro, particolarmente colpite posto che l'attività esercitata richiede, per sua natura, un patrimonio immobiliare più elevato rispetto ad altre, a fronte, in proporzione, di una redditività più bassa[548].

A tali enti era, tuttavia, concesso di motivare eventuali istanze di disapplicazione, adducendo situazioni tipiche del proprio settore, quali, ad esempio, lo svolgimento di attività propedeutiche alla coltivazione del fondo, o il verificarsi di calamità naturali che avessero impedito il conseguimento dei ricavi, degli incrementi, di rimanenze e di proventi, nonché, del "reddito minimo" previsto dal co. 3 della L. n. 724/1994.

---

[547] Giova rammentare come la normativa sulle società di comodo non risulti applicabile: a) ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta o in quelli successivi se l'attività non sia stata avviata; b) ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è obbligatorio costituirsi sotto forma di società di capitali; c) alle società con un numero di soci non inferiore a 50; d) alle società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo; d) ai soggetti esercenti servizi pubblici di trasporto in via diretta; e) ai soggetti che controllano società e enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani e esteri; f) ad altri soggetti: società cooperative e di mutua assicurazione, enti commerciali e enti non commerciali residenti, società consortili, società e enti privi di stabile organizzazione in Italia.

[548] Cfr. D. HOFFER, *Società di comodo: quando il Fisco diventa un problema*, in *L'informatore agrario*, 2011, 17, p. 30.

Per l'Amministrazione finanziaria, la circostanza che una società, per effetto dell'esercizio dell'opzione per la tassazione catastale, avesse conseguito un reddito inferiore a quello minimo, poteva, inoltre, essere apprezzata nell'interpello, esclusivamente, allo scopo di disapplicare l'obbligo di dichiarare il reddito in discorso[549].

Il richiamato profilo risultava, tuttavia, irrilevante ai fini del superamento del *test di operatività* di cui sopra, posto che quest'ultimo si fondava sul confronto tra ricavi minimi presunti e ricavi effettivi che non risultano, in alcun caso, influenzati dalle modalità di determinazione del reddito d'impresa.

Il regime in discorso è stato, peraltro, oggetto di significative modifiche a seguito dell'emanazione del provvedimento con cui l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto alle società agricole che esercitano esclusivamente attività agricola, la possibilità di disapplicare automaticamente la disciplina sulle società di comodo, sollevandole dall'onere di presentare allo scopo un'apposita istanza di interpello[550].

Per detta prassi, la redditività di un'azienda agricola costituisce, invero, di per sé, un dato "oggettivo", in quanto: a) è quasi esclusivamente legata alla capacità produttiva del terreno (e solo marginalmente ad altri fattori), e, b) il valore della produzione è verificabile con dati oggettivi.

Sostanzialmente conforme la più recente giurisprudenza di merito, secondo cui: a) la possibilità di disapplicare la disciplina sulle società di comodo deve essere riconosciuta a qualsiasi società che, pur svolgendo effettivamente un'attività imprenditoriale, non raggiunga il livello di ricavi preteso[551]; e b) i provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate che individuino le situazioni "oggettive" in presenza delle quali è consentito disapplicare la normativa sulle società di comodo, hanno, in sostanza, effetto retroattivo.

12.1. *La disapplicazione "parziale" della disciplina sulle società di comodo ai soggetti operanti nel settore delle energie rinnovabili (in particolare fotovoltaiche)*

In termini generali, la disciplina sulle società di comodo cui si è accennato

---

[549] In quest'ottica si v., ad esempio, la più volte citata Circolare n. 50/E/2010.

[550] V. Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012 (N. protocollo 2012/87956).

[551] Cfr. Comm. Trib. Reg. Veneto, sentenza n. 2064/30/14 del 17 novembre 2014. In senso conforme: Comm. Trib. Prov. Trento, sentenza 27 settembre 2012, n. 55; Comm. Trib. Prov. Trapani, sentenza 17 gennaio 2013, n. 2; Comm. Trib. Prov. Trapani, sentenza 25 gennaio 2013, n. 8; Comm. Trib. Prov. Pistoia, sentenza n. 218/2/13, Comm. Trib. Reg. Potenza, sentenza 16 gennaio 2014, n. 14; Comm. Trib. Prov. Cagliari, sentenza 30 maggio 2014, n. 757.

nel paragrafo precedente è applicabile a tutti gli enti societari (ad eccezione delle società semplici), chiamati, per questa via, a verificare se l'ammontare medio, calcolato con riferimento all'ultimo triennio, dei ricavi, dei proventi e degli incrementi sia inferiore a quello dei ricavi minimi che sono determinati applicando a taluni specifici elementi patrimoniali, i coefficienti appositamente previsti [552].

Possono, dunque, rientrare in quest'ambito anche i soggetti che operino nel settore delle energie rinnovabili e, particolarmente, quelli che producano energia da fonti fotovoltaiche [553].

In argomento, l'Agenzia delle Entrate ha, nondimeno, avvertito la necessità di svolgere alcune precisazioni, evidenziando, anzitutto, come nel settore energetico sia andata progressivamente consolidandosi la prassi di costituire società, anche sotto forma di *Special Purpose Vehicle* (di seguito SPV), partecipate da una società *Holding*, aventi lo scopo di sviluppare i progetti delle energie rinnovabili nonché, di gestire la costruzione degli impianti [554].

Ciascuno di questi enti, prima di avviare la propria attività di produzione e, dunque, di cessione di energia rinnovabile, deve compiere alcune attività propedeutiche quali, ad esempio, la ricerca dei siti su cui ubicare gli impianti, il finanziamento, la progettazione e la costruzione degli stessi.

Solo al termine di questo *iter* (peraltro piuttosto articolato), la società o la SPV inizia, effettivamente, a svolgere la propria attività d'impresa conseguendo ricavi riconducibili a due diverse componenti: una componente incentivante, costituita dalla "tariffa incentivante" o dalla "tariffa premio autoconsumo" – a seconda che il soggetto benefici dei Conti Energia Primo, Secondo, Terzo e Quarto, oppure del Quinto Conto Energia – e una componente "prezzo di vendita".

La prima rappresenta la principale fonte di ricavo conseguita dal responsabile dell'impianto fotovoltaico e consiste in un contributo erogato, per un periodo di 20 anni, in proporzione: a) a tutta l'energia elettrica prodotta annualmente, se il soggetto beneficia dei Conti Energia dal Primo al Quarto; e

---

[552] Cfr. S. MOGOROVICH, *I problemi operativi della tassazione agevolata delle società agricole*, in *il Fisco*, 2010, XXXIL, parte I, p. 6477.

[553] Siffatta disciplina, già oggetto di disamina nel capitolo precedente, è volta a contrastare la pratica di talune società che, a prescindere dall'oggetto sociale adottato, gestiscono il proprio patrimonio nell'esclusivo interesse dei soci e senza, in realtà, esercitare un'effettiva attività d'impresa. I soggetti potenzialmente rientranti nell'ambito applicativo della stessa possono, nondimeno, fornire prova contraria, producendo un'apposita istanza di interpello volta a dimostrare all'Amministrazione finanziaria l'esistenza di situazioni oggettive che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e del reddito minimo presunto.

[554] V. Circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E.

b) alla quantità di energia prodotta e auto-consumata, nel caso in cui il soggetto benefici del Quinto Conto Energia.

La seconda dipende, essenzialmente, dalle condizioni di vendita dell'energia scelte dal singolo produttore.

Quest'ultimo può, invero, optare sia per la vendita "indiretta", che si realizza nella stipula di una convenzione di ritiro dedicato con il GSE, ai sensi della delibera dell'Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas n. 280/07; sia per quella "diretta", che avviene in Borsa o presso un *trader*/grossista (contratto bilaterale).

Nel primo caso, il produttore s'impegna a vendere l'energia al GSE a un prezzo prestabilito, che varia a seconda della potenza dell'impianto [555]; nel secondo, il prezzo di cessione viene negoziato, di volta in volta, tra le parti interessate.

Anche in tale ipotesi, lo stesso è, peraltro, tenuto a presentare al Gestore dei Mercati Energetici (GME) una domanda di ammissione, sottoscrivendo un contratto di adesione redatto secondo modelli predefiniti, in cui si impegna a pagare: un corrispettivo di accesso; un corrispettivo fisso annuo; e un corrispettivo per ogni MWh di energia scambiato.

Sono proprio le caratteristiche negoziali riferibili ai richiamati strumenti ad aver indotto l'Agenzia delle Entrate a sostenere che il mercato relativo alla produzione e alla vendita dell'energia elettrica derivante da fonte fotovoltaica si configuri, in genere, come un mercato vincolato in cui gli operatori non godono di piena autonomia, sull'assunto che, generalmente, gli stessi procedono alla vendita di energia a prezzi imposti e sulla base di specifici contratti stipulati con il GSE.

La verifica della sussistenza dei requisiti che autorizzano la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo deve, dunque, essere effettuata tenendo presente il particolare funzionamento del mercato in cui si colloca.

È in questa prospettiva, che la prassi che ci occupa ha, pertanto, ritenuto di poter giudicare favorevolmente l'eventuale richiesta di disapplicazione presentata da una società produttrice che dimostri, con motivazioni corredate da un'idonea documentazione, che i ricavi conseguiti, ancorché inferiori a quelli minimi calcolati ai sensi dell'art. 30 della L. n. 724/1994, siano stati determinati esclusivamente da fattori "esogeni".

Per questa via, il contribuente che scelga la vendita "indiretta" e che non

---

[555] Per gli impianti fino a 1 MW di potenza, il produttore può, in particolare, scegliere tra due prezzi: 1) il prezzo minimo garantito (PMG) fissato dall'AEEG o, 2) il prezzo orario (PO) che corrisponde al prezzo effettivo di mercato. Per gli impianti di potenza superiore a 1 MW il produttore ha, invece, diritto ad un unico prezzo costituito dal prezzo orario.

superi il test di operatività può, quindi, presentare un'istanza di disapplicazione, adducendo a giustificazione della propria condotta la circostanza che la vendita di energia sia avvenuta sulla base di specifici contratti stipulati con il GSE, in cui i prezzi di vendita risultassero predeterminati.

Diversamente, nel caso in cui il contribuente abbia optato per la vendita "diretta", il mancato superamento del test di operatività impone la dimostrazione – ai fini dell'accoglimento dell'istanza di disapplicazione – della concreta esistenza di quelle situazioni oggettive che non abbiano permesso il conseguimento di ricavi almeno pari a quelli presunti per legge.

Ai fini del calcolo del "test di operatività" il soggetto in esame deve, peraltro, applicare agli impianti fotovoltaici il coefficiente del 6% previsto per i beni immobili; e ciò a prescindere dalla relativa qualificazione come beni mobili o immobili, dato che gli stessi producono i propri ricavi a prescindere dalla natura attribuita all'investimento per finalità tributarie.

Analogamente, ai fini del calcolo del reddito presunto, ai suddetti impianti deve essere applicata una percentuale del 4,75%, escludendo da tale computo le immobilizzazioni materiali e immateriali "in corso" che, non essendo ancora suscettibili di utilizzazione, sono inidonee a concorrere alla produzione dei proventi.

Nel calcolo dei ricavi presunti, il valore dei beni e delle immobilizzazioni eventualmente acquistate o cedute nel corso di ciascun esercizio deve, invece, essere ragguagliato al periodo di possesso espresso in giorni su base annuale[556].

Lo stesso principio può essere esteso alle immobilizzazioni in corso. Laddove queste ultime vengano completate nel periodo d'imposta, diventando, pertanto, idonee a produrre ricavi/proventi, il loro valore, deve, dunque, essere assunto *pro-rata temporis*, tramite il meccanismo del "ragguaglio a periodo".

Nel caso in cui l'istanza di disapplicazione sia presentata da una *holding* che partecipa una o più SPV, l'indagine sull'operatività deve, inoltre, essere trasferita sulle singole società partecipate[557].

L'Amministrazione finanziaria si era soffermata su tali profili già nel 2007, sostenendo l'impossibilità di procedere all'emanazione del provvedimento disapplicativo a beneficio di una *Holding*, nel caso in cui fosse stata già rigettata l'istanza presentata da una (o più) delle società da essa partecipate[558].

---

[556] In quest'ottica già la Circolare n. 25/E del 2007, in cui si precisava, anche, come: «Nel caso in cui l'esercizio abbia durata inferiore o superiore all'anno il risultato ottenuto dovrà essere ragguagliato all'anno espresso in giorni».

[557] Tale profilo era già stato chiarito dall'Agenzia nella Circolare 2 febbraio 2007, n. 5/E.

[558] V. Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E.

Questo indirizzo iniziale è stato, però, sconfessato da un provvedimento più recente in cui si afferma che la disapplicazione nei confronti delle *Holding* opera in tutti i casi in cui le stesse detengano partecipazioni in: a) società considerate non di comodo ai senso dell'art. 30 della L. n. 724/1994; b) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato art. 30, anche in conseguenza dell'accoglimento dell'istanza di disapplicazione; c) società collegate residenti all'estero alle quali si applica il regime dell'art. 168 TUIR, limitatamente alle predette partecipazioni[559].

Tale "apertura", secondo quanto chiarito dalla stessa Agenzia è destinata a valorizzare il meccanismo di "disapplicazione parziale", in presenza del quale, il contribuente è esonerato dall'applicazione della disciplina in commento, limitatamente alla medesima fattispecie[560].

Invero, al verificarsi di una o più delle richiamate fattispecie, la *holding* interessata può prescindere dai relativi *asset* (partecipazioni), sia in sede di determinazione del "*test* di operatività", sia ai fini del calcolo del reddito minimo presunto.

Nel caso di specie, spetta, pertanto, a quest'ultimo vanificare l'effetto delle predette fattispecie, disapplicando i coefficienti di redditività sul valore degli *asset* interessati dalla disapplicazione; nonché, i ricavi eventualmente iscritti a conto economico e direttamente correlabili agli *asset* medesimi.

13. *Il regime fiscale delle tariffe incentivanti: il "Conto Energia"*

Gli impegni di limitazione quantificata e di riduzione delle emissioni antropiche dei gas ad effetto serra assunti dagli Stati contraenti del Protocollo di Kyoto[561] hanno, fortemente, condizionato le politiche energetiche condotte

---

[559] V. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2008, n. 23681.

[560] V. Circolare n. 14 febbraio 2008, n. 9/E e n. 36/E del 19 dicembre 2013.

Sulle condizioni di applicabilità agli impianti fotovoltaici della disciplina sulle società di comodo, prima ancora che l'Agenzia delle Entrate, si era soffermata la giurisprudenza di merito e, particolarmente, la Commissione Tributaria Provinciale di Bolzano. Con la sentenza del 30 aprile 2013 n. 46/2/13, quest'ultima aveva, invero, stabilito che la cessione di energia prodotta da un impianto fotovoltaico al GSE ed il mancato raggiungimento dei ricavi minimi, previsti dalla disciplina delle società di comodo, di cui all'art. 30, L. n. 724/1994, potessero, certamente, costituire una «condizione oggettiva» di disapplicazione della citata normativa.

[561] Protocollo alla Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici,

livello dell'Unione Europea, inducendo le relative Istituzioni a guardare con particolare favore alle scelte di investimento legate allo sfruttamento delle fonti energetiche rinnovabili [562].

Prova ne sia, anzitutto, la Direttiva 2001/77/CE [563], con cui il Legislatore europeo, riconosciuta «la necessità di promuovere in via prioritaria le fonti energetiche rinnovabili, poiché queste contribuiscono alla protezione dell'ambiente e allo sviluppo sostenibile»; e preso atto dell'attitudine che esse presentano a «creare occupazione locale, avere un impatto positivo sulla coesione sociale, contribuire alla sicurezza degli approvvigionamenti e permettere di conseguire più rapidamente gli obiettivi di Kyoto», ha dichiarato che «la promozione dell'elettricità prodotta da fonti energetiche rinnovabili è un obiettivo altamente prioritario a livello della Comunità»; impegnandosi, pertanto, a procedere all'assegnazione agli Stati membri di «obiettivi indicativi nazionali di consumo di elettricità prodotta da fonti energetiche rinnovabili», con riserva di proporre «obiettivi vincolanti» in ragione dell'eventuale progresso rispetto all'«obiettivo indicativo globale» del 12% del consumo interno lordo di energia nel 2010, ferma la possibilità per ciascuno Stato membro di individuare «il regime più rispondente alla sua particolare situazione» per il raggiungimento degli «obiettivi generali dell'intervento» [564].

---

fatto a Kyoto l'11 dicembre 1997, di cui, in Italia, è stata autorizzata la ratifica e disposta l'esecuzione con L. 1° giugno 2002, n. 120.

[562] In argomento, *amplius*, S. MANSERVISI, *Le norme ambientali del diritto derivato dell'Unione Europea*, in L. COSTATO-S. MANSERVISI, *Profili di diritto ambientale nell'Unione Europea*, Padova, 2012, p. 141 ss.; M. CARDILLO, *La tassazione dell'energia prodotta da fonti fotovoltaiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, X, p. 11043; B. POZZO (a cura di), *Le politiche energetiche comunitarie. Un'analisi degli incentivi allo sviluppo delle fonti rinnovabili*, Milano, 2009, *passim*; G. ROSSI, *Il settore dell'energia nel contesto europeo, problemi giuridici ed istituzionali*, in D. VELO (a cura di), *La cooperazione rafforzata e l'Unione Economica. La politica europea dell'energia*, Milano, 2007; L. KRAMER, *Manuale di diritto comunitario dell'ambiente*, Milano, 2002, p. 52.

[563] Direttiva 2001/77/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 settembre 2001, "sulla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità".

[564] Nella prospettiva richiamata, il testo normativo in esame ha individuato gli «obiettivi indicativi nazionali», conferendo, contestualmente, agli Stati membri la possibilità di stabilire specifici «regimi di sostegno»; e demandando alla Commissione: a) la valutazione della loro coerenza con i principi in materia di aiuti di Stato, «tenendo conto che essi contribuiscono a perseguire gli obiettivi stabiliti negli articoli 6 e 174 del Trattato»; e b) la presentazione di una relazione sull'esperienza maturata, nonché di un'eventuale «proposta relativa a un quadro comunitario» per i regimi di sostegno tale da: «a) contribuire al raggiungimento degli obiettivi indicativi nazionali; b) essere compatibile con i principi del mercato interno dell'elettricità; c) tener conto delle caratteristiche delle diverse fonti

A questo primo documento ha dato seguito, dopo alcuni anni, la Direttiva 2009/28/CE[565] con cui si è, coerentemente, provveduto ad indicare agli Stati membri gli "obiettivi nazionali obbligatori" per il raggiungimento di una quota pari al 20% di consumo di energia entro il 2020, anche in funzione dell'accresciuta esigenza di «creare certezza per gli investitori, nonché stimolare lo sviluppo costante di tecnologie capaci di generare energia a partire da ogni tipo di fonte rinnovabile»[566].

Nella nuova prospettiva, considerata anche la necessità di «tradurre l'obiettivo complessivo comunitario» in «obiettivi individuali per ogni Stato membro, procedendo a un'allocazione giusta e adeguata che tenga conto della diversa situazione di partenza e delle possibilità degli Stati membri, ivi compreso il livello attuale dell'energia da fonti rinnovabili e il *mix* energetico», il Consiglio europeo ha riconosciuto la necessità di assicurare il corretto funzionamento dei regimi di sostegno nazionali[567] destinati ad agevolare il raggiungimento degli obiettivi prefissati, richiamandosi, espressamente, alla possibilità di utilizzare sovvenzioni agli investimenti, esenzioni e sgravi fiscali, restituzioni d'imposta e regimi di sostegno all'obbligo in materia di energie rinnovabili, «compresi quelli che usano certificati verdi, e i regimi di sostegno diretto dei prezzi», quali, ad esempio, «le tariffe di riacquisto e le sovvenzioni»[568].

Proprio questo richiamo può porsi alla base delle numerose disposizioni tributarie con cui, negli ultimi anni, il legislatore domestico ha ritenuto di incoraggiare le attività di produzione dell'energia rinnovabile, generalmente a

---

energetiche rinnovabili, nonché delle diverse tecnologie e delle differenze geografiche; d) promuovere efficacemente l'uso delle fonti energetiche rinnovabili, essere semplice e al tempo stesso per quanto possibile efficiente, particolarmente in termini di costi; e) prevedere per i regimi nazionali di sostegno periodi di transizione sufficienti di almeno sette anni e mantenere la fiducia degli investitori».

[565] Direttiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 23 aprile 2009, "*sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili, recante modifica e successiva abrogazione delle direttive 2001/77/CE e 2003/30/CE*".

[566] In argomento, *amplius*, M. CALABRESE, *Il percorso dell'UE sull'uso dei suoli per le produzioni agroenergetiche*, in *Agr. ist. merc.*, 2013, III, p. 51; S. QUADRI, *Energia possibile. Diritto internazionale, dell'Unione europea e interno*, Torino, 2012, p. 148.

[567] Tale locuzione viene utilizzata per indicare i regimi o meccanismi applicati da uno più Stati membri, allo scopo di promuovere l'uso delle energie da fonti rinnovabili riducendone i costi, aumentando i prezzi a cui possono essere vendute o aumentando, per mezzo di obblighi in materia di energie rinnovabili o altri mezzi, il volume acquistato di dette energie. Cfr. art. 2, co. 1, lett. p), D.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28.

[568] In ottica analoga si è, successivamente, espressa la Comunicazione del 5 novembre 2013 "*Delivering the internal electricity market and making the most of public intervention*", con cui la Commissione ha fornito importanti orientamenti agli Stati membri allo scopo di favorire le scelte di investimento degli operatori economici interni e stranieri.

motivo del riconoscimento ad alcune di esse dello *status* di attività produttive di reddito agrario [569].

In questo filone normativo un ruolo di primo piano deve, inoltre, riconoscersi al c.d. "Conto Energia", un programma di incentivazione in conto esercizio dell'energia elettrica prodotta da impianti fotovoltaici connessi alla rete elettrica.

Tale sistema, nell'ultimo decennio, è stato oggetto di un'articolata (quanto contraddittoria) evoluzione normativa, cui si sono, inevitabilmente, accompagnati interventi di prassi volti a precisarne il regime fiscale [570].

---

[569] In quest'ottica I. DE LEONARDIS, *Agricoltura ed energia pulita: riflessi fiscali*, in *Agr.*, 2008, I, p. 18, secondo cui, la scelta di incentivare la produzione di energia "verde" da parte degli imprenditore agricoli risulta motivata, non solo, dalla crescente esigenza di tutela ambientale ma, anche, dalla evidente necessità di sostenere il comparto agricolo nazionale, «il cui momento socio-economico è caratterizzato da una riduzione di aiuti comunitari, disponibilità di territorio (spopolamento campagne) e abbondanza di biomassa agroforestale». In argomento si v., anche, M. BAGNOLI-I. DE LEONARDIS, *È attività connessa la produzione di energia rinnovabile da parte delle imprese agricole*, in *Corr. trib.*, 2009, XXXV, p. 2868; I. DE LEONARDIS, *Agricoltura ed energia pulita: riflessi fiscali*, cit., p. 18, secondo cui, la scelta di incentivare la produzione di energia "verde" da parte degli imprenditore agricoli risulta motivata, non solo, dalla crescente esigenza di tutela ambientale ma, anche, dalla evidente necessità di sostenere il comparto agricolo nazionale, «il cui momento socio-economico è caratterizzato da una riduzione di aiuti comunitari, disponibilità di territorio (spopolamento campagne) e abbondanza di biomassa agroforestale»; P. LATTANZI, *Agricoltura ed energia. L'impresa agricola nella filiera agroenergetica*, Macerata, 2008; T. BABUSCIO, *Agricoltura non alimentare: le nuove opportunità per gli imprenditori agricoli*, in *Dir. e giurispr. agr. alim. amb.*, 2006, p. 151.

[570] In Italia, dal 2005 al 2013, si sono, invero, succeduti diversi programmi di incentivazione in Conto Energia, ciascuno in superamento, adeguamento o ridefinizione del precedente. La continua evoluzione normativa che ha interessato la materia è stata oggetto di un'importante pronuncia emessa dal Consiglio di Stato, il 3 marzo 2015. Decidendo sul ricorso di una società avente ad oggetto l'attività di costruzione e gestione di impianti per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili che, avendo avviato la sua iniziativa imprenditoriale nella vigenza del terzo Conto Energia (d.m. 6 agosto 2010), ne lamentava l'anticipata abrogazione, la Corte ha, invero, affermato la legittimità di questa scelta normativa, giustificandola in funzione delle mutate condizioni economiche generali e degli extra-costi dalla stessa introdotti nel sistema pubblico. A fondamento della propria decisione, i Giudici dei Conti si richiamano, peraltro, all'orientamento espresso in materia dalla Corte di Giustizia. Il riferimento attiene, particolarmente, alla sentenza 10 settembre 2009 (Causa C-201/08, *Plantanol*, p. 49 ss.) sul regime di esenzione fiscale per biocarburante, nel cui ambito risulta stabilito che non esiste «una certezza del diritto riguardante l'assenza di modifiche legislative e normative, dovendosi ritenere che sia nella potestà normativa la esigenza di adattamenti per l'applicazione di nuove norme giuridiche, che debbono soddisfare gli interessi pubblici di quel momento». Tale giurisprudenza autorizza, invero, a sostenere che «la possibilità per un operatore economico nel quale una autorità nazionale abbia fatto sorgere fondate aspettative non può determinare il le-

A chi scrive sembra, pertanto, opportuno darne conto a chi legge, nell'ottica di verificarne le condizioni di applicabilità agli imprenditori agricoli, nonché il relativo regime fiscale.

Al riguardo occorre, anzitutto, richiamare l'art. 7, co. 2, lett. d) del D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387. Tale articolo aveva, invero, previsto la predisposizione di una specifica tariffa incentivante, consistente nell'erogazione, da parte del Gestore del Sistema Elettrico (GSE), di una somma di denaro di importo decrescente, di durata tale (20 anni) da garantire l'equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio dell'attività di produzione di energia elettrica posta in essere mediante conversione fotovoltaica della fonte solare [571].

Il trattamento da riservare ai richiamati proventi è stato, inizialmente, oggetto di chiarimenti da parte delll'Agenzia delle Entrate, la quale aveva precisato come, ai fini delle imposte dirette, l'incentivazione in discorso dovesse ritenersi: a) irrilevante, nel caso in cui percettore fosse un imprenditore agricolo, una società semplice, un ente non commerciale o una società agricola (s.r.l., s.n. c. s.a.s. e soc. cooperativa che opta per la tassazione del reddito catastale) titolare di reddito agrario; b) rilevante come contributo in conto esercizio, ai sensi dell'art. 85 TUIR, ove il percettore fosse un imprenditore agricolo persona fisica, ente non commerciale o società semplice, produttore e cedente di energia fotovoltaica, al di fuori dei limiti individuati a livello Ministeriale; c) interamente rilevante, come contributo in conto esercizio, *ex* art. 85 TUIR, ove percepita da società agricole che avessero optato per la determinazione del reddito su base catastale e che avessero prodotto e ceduto energia al di fuori dei limiti stabiliti; ovvero nel caso in cui la stessa fosse stata

---

gittimo affidamento qualora un "*operatore economico prudente ed accorto*" sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento idoneo a ledere i suoi interessi (qualora venga adottato); (p. 53) gli operatori economici non possono fare legittimo affidamento sulla conservazione di una situazione esistente che si sa che può essere modificata nell'ambito del potere discrezionale delle autorità nazionali; se è tutelabile l'affidamento in caso di intervento normativo improvviso e inopinato, tanto non può sostenersi in caso di operatore prudente ed accorto in un sistema di instabilità ben nota del settore, come certamente nella specie».

[571] In argomento F. DEZZANI-L. DEZZANI., *Impianti fotovoltaici realizzati da imprese. La tariffa incentivante è qualificata contributo in conto impianti*, in *il Fisco*, 2010, X, p. 1447, secondo cui, la tariffa in discorso, in realtà, non ha lo scopo di favorire la realizzazione dell'impianto fotovoltaico quanto, piuttosto, quello di sostenere la produzione di energia elettrica mediante lo sfruttamento dello stesso. Invero, l'investimento in discorso non viene ridotto per effetto della corresponsione dei richiamati corrispettivi, ma può essere recuperato, nel tempo, attraverso «la produzione di energia che viene "premiata" mediante la corresponsione di una somma pari alla tariffa incentivante, moltiplicata per l'energia prodotta nell'anno».

percepita da società di capitali o società di persone che non avessero optato per la determinazione del reddito su base catastale [572].

Lo stesso Organo aveva, inoltre, specificato come l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'acconto nella misura del 4% sulla tariffa corrisposta per incentivare l'installazione degli impianti fotovoltaici presupponesse, in ogni caso, lo svolgimento di un'attività d'impresa da parte del destinatario del contributo.

L'applicazione della ritenuta riguardava, dunque, sia gli imprenditori commerciali, sia i soggetti che, pur non rivestendo tale qualifica, conseguissero redditi di natura commerciale, o possedessero, più genericamente, redditi la cui determinazione avesse luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa.

Ad analoghe conclusioni era addivenuto un più recente documento di prassi, nel cui ambito era stato, anche, evidenziato come la tariffa fissa omnicomprensiva corrisposta ai produttori di energia elettrica mediante fonti diverse da fotovoltaico costituisse un corrispettivo da erogarsi unicamente a fronte dell'immissione in rete dell'energia, in quanto tale: imponibile ai fini dell'IVA; e rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, ma non soggetto alla ritenuta di cui all'art. 28, co. 2 del D.P.R. n. 600/1973 [573].

Siffatto sistema, già significativamente modificato dall'art. 65 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, che aveva escluso dal beneficio della tariffa incentivante gli impianti fotovoltaici collocati a terra [574], è stato, tuttavia, integralmente so-

---

[572] V. Circolari n. 46/E del 19 luglio 2007 e n. 32/E del 6 luglio 2009.

[573] V. Risoluzione n. 88/E del 25 agosto 2010. In argomento giova rammentare come l'art. 28 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 preveda una ritenuta d'acconto del 4% sui contributi corrisposti alle imprese. Nella Risoluzione n. 150 del 5 luglio 1995, l'Amministrazione finanziaria ha, nondimeno, chiarito come siffatta ritenuta non trovi applicazione in caso di tassazione su base catastale e, dunque, nel settore agricolo. Al riguardo occorre, pertanto, distinguere tra: a) ditte individuali: cui si applica la ritenuta solo per i corrispettivi relativi all'energia prodotta con impianti eccedenti i limiti del reddito agrario; b) società semplici: cui è riservato lo stesso regime previsto per le ditte individuali: c) società in nome collettivo, in accomandita semplice e a responsabilità limitata: cui la ritenuta va sempre applicata (producendo tali enti reddito d'impresa).

[574] Tale decreto è stato emanato allo scopo di arginare la diffusione di impianti fotovoltaici con moduli collocati a terra, da cui era discesa la sottrazione di rilevanti aree a vocazione agricola. Lo stesso rende, invero, sconveniente produrre energia elettrica, dato che la tariffa costituisce circa i tre quarti del ricavo complessivo. Hanno, invece, continuato ad essere agevolati gli impianti collocati a copertura delle serre, nel caso in cui queste ultime presentassero un rapporto tra la proiezione al suolo della superficie totale dei moduli fotovoltaici e la superficie totale della copertura non superiore al 50%. Gli impatti distorsivi di questa prassi erano stati, del resto, già, limitati dal D.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28, secondo cui detti impianti dovevano rispettare una serie di requisiti legati alla superficie del terreno occupato; alla potenza erogata e alla distanza da altri stabilimenti.

stituito dal Decreto 5 luglio 2012, concernente l'"*Attuazione dell'art. 25 del decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28, recante incentivazione della produzione di energia elettrica da impianti solari fotovoltaici (c.d. Quinto Conto Energia)*", emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare.

Il Quinto Conto Energia, a differenza del primo, remunera con una "tariffa omnicomprensiva" la quota di energia netta messa in rete; e con una "tariffa premio", la quota di energia netta consumata *in situ.*

Più esattamente, «per gli impianti di potenza nominale fino a 1 MW, il GSE eroga, in riferimento alla quota di produzione netta immessa in rete, una tariffa omnicomprensiva, determinata sulla base della potenza e della tipologia di impianto ed individuata, rispettivamente per gli impianti fotovoltaici, per gli impianti integrati con caratteristiche innovative e per gli impianti fotovoltaici a concentrazione negli Allegati 5, 6 e 7»[575].

Per tutti gli «impianti di potenza nominale superiore a 1 MW, il GSE eroga, in riferimento alla quota di produzione netta immessa in rete, la differenza, se positiva, fra la tariffa omnicomprensiva di cui agli Allegati 5, 6 e 7, e il prezzo zonale orario; tale differenza non può essere superiore alle tariffe omnicomprensive di cui ai medesimi allegati; l'energia prodotta dagli impianti di potenza nominale superiore a 1 MW resta nella disponibilità del produttore»; mentre, sulla quota di produzione netta non immessa in rete perché auto consumata è attribuita un'apposita tariffa premio.

Nel caso di un impianto con autoconsumo la tariffa spettante è, dunque, data dalla somma della tariffa omnicomprensiva sulla quota di produzione netta immessa in rete e della tariffa premio sulla quota di produzione netta consumata.

Agli impianti fotovoltaici con potenza nominale non superiore a 20 kW, adibiti, esclusivamente, all'alimentazione di utenze in corrente continua che, pur essendo collegati alla rete elettrica, non immettano energia in rete, è, invece, riconosciuta solo una tariffa premio sull'energia netta consumata in loco.

Anche le tariffe contemplate dal richiamato Decreto presentano un andamento decrescente. Le stesse possono, nondimeno, essere incrementate con ulteriori premi tra loro cumulabili, nel caso in cui gli impianti risultino realizzati, unicamente, con componenti realizzati in UE o nello Spazio Economico Europeo; ovvero nel caso in cui gli stessi siano stati installati in sostituzione di coperture su cui sia stata operata la rimozione dell'eternit o dell'amianto.

Dal punto di vista della remunerazione, la tariffa premio per autoconsumo, venendo corrisposta dal GSE in assenza di un rapporto sinallagma-

[575] Cfr. art. 5, co. 1, Decreto 5 luglio 2012.

tico con il produttore di energia, può essere assimilata a un contributo a fondo perduto.

Quest'ultima, infatti, si pone quale unico scopo l'attribuzione di un vantaggio economico in capo al titolare dell'impianto il quale, per questa via, recupera i costi sostenuti per la sua realizzazione.

Il che, in termini fiscali, comporta l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA; l'imponibilità ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP; e l'assoggettabilità alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 4% (*ex* art. 28 del D.P.R. n. 600/1973) in caso di corresponsione ad imprese o enti non commerciali per impianti che attengano ad attività commerciali.

L'assimilazione del trattamento fiscale della "tariffa premio autoconsumo" al trattamento fiscale riservato alla "tariffa incentivante" dei precedenti Conti energia si applica anche nel caso di aziende agricole.

Il riferimento attiene, anzitutto, alla ritenuta d'acconto, la cui applicazione avviene sulla base delle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria nel 2009, secondo cui, nel caso in cui la richiamata tariffa sia corrisposta a persone fisiche, società semplici e enti non commerciali che esercitano l'attività agricola, «deve essere sempre operata la ritenuta del 4%»[576].

La tariffa omnicomprensiva rappresenta, invece, uno strumento in cui risulta incorporata una quota incentivante e un corrispettivo proporzionale alla quantità di energia venduta al GSE, la cui attribuzione è subordinata all'immissione in rete di energia da parte del titolare dell'impianto.

Fiscalmente, la stessa, pur componendosi di due parti, configura un corrispettivo da tassare ai sensi degli artt. 2195 e 2135 c.c., ovvero un'attività di lavoro autonomo che assume rilievo ai fini dell'IVA, dell'IRPEF e dell'IRAP.

Per gli impianti di potenza superiore a 1 MW, i soggetti responsabili restano proprietari dell'energia prodotta, che può essere venduta sia al GSE, sia sul mercato ad un prezzo "zonale".

In quest'ultima ipotesi, se la tariffa omnicomprensiva ha un importo superiore al prezzo orario zonale, il GSE corrisponde al titolare dell'impianto il maggior valore.

Anche quest'ultimo profilo è stato oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui, la corresponsione di tale differenza deriva, essenzialmente, dalla considerazione che, poiché la tariffa omnicomprensiva viene erogata con lo scopo di consentire al produttore di energia di recu-

---

[576] V. Circolare 6 luglio 2009, n. 32/E, par. 5.1. Tanto comporta che «la ritenuta applicabile sulla tariffa incentivante corrisposta all'imprenditore agricolo o società agricola assumono rilievo anche con riferimento alla tariffa premio autoconsumo. Quindi, il GSE è tenuto ad operare la ritenuta sulla tariffa premio per autoconsumo, quando la stessa è erogata nell'ambito dell'attività d'impresa».

perare anche i costi sostenuti per realizzare l'investimento, il legislatore, per evitare disparità, abbia voluto garantire anche ai titolari di impianti di dimensioni maggiori a 1 MW, la cui energia viene venduta sul libero mercato, un corrispettivo che permetta loro di coprire anche i costi d'investimento [577].

Tale differenza, dal punto di vista fiscale, rappresenta un'integrazione di prezzo, *ex* art. 13, co. 1, ultima parte del D.P.R. n. 633/1972, che assume rilievo sia ai fini delle imposte dirette, sia delle indirette [578].

Il richiamato orientamento era stato, peraltro, anticipato dalla risposta a un interpello presentato nel 2012 [579], nel cui ambito, l'Amministrazione finanziaria aveva, sostanzialmente, confermato quanto stabilito nel 2007, giustificando il trattamento fiscale dell'incentivo in discorso con la circostanza che lo stesso fosse stato introdotto soprattutto allo scopo di compensare il disvalore esistente tra la tariffa omnicomprensiva che il produttore (persona fisica o soggetto non commerciale) avrebbe percepito ove avesse venduto l'energia al richiamato Gestore e il prezzo zonale orario che lo stesso avrebbe ricevuto nel caso in cui avesse venduto l'energia a terzi [580].

Sugli impianti fotovoltaici con moduli a terra in aree agricole è, peraltro, intervenuto l'art. 65, D.L. 24 gennaio 2012 n. 1, come conv. con modif. dalla L. 24 marzo 2012, n. 27, per precluderne l'accesso agli incentivi in discorso.

Tale comma non si applica, però, agli impianti solari fotovoltaici con moduli collocati a terra installati in aree classificate agricole alla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto stesso, nel caso in cui questi ultimi abbiano conseguito il titolo abilitativo entro la data di entrata in vigore della relativa legge di conversione; e a condizione che l'impianto sia entrato in esercizio entro centottanta giorni da essa.

---

[577] V. Circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E. Per la stessa prassi, «Tale conclusione è suffragata dal tenore letterale dell'articolo 5, comma 1 del citato Decreto 5 luglio 2012 secondo cui l'incentivo viene erogato al fine di compensare il divario di valore esistente tra la tariffa omnicomprensiva che il produttore percepirebbe qualora vendesse l'energia al GSE e il prezzo zonale orario che lo stesso produttore riceve qualora venda l'energia a terzi.

[578] Ai fini IVA, l'aliquota applicabile all'importo erogato dal GSE è pari all'aliquota applicata dal produttore di energia alla cessione sul mercato. In argomento, *amplius*, S. BARUZZI, *Le novità interpretative sugli impianti fotovoltaici elettrici*, in *il Fisco*, 2014, IV, p. 343.

[579] Nell'interpello prot. n. 954-174106/2012, l'istante ravvisava la sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza nell'interpretazione delle disposizioni applicabili alle menzionate tariffe ai fini dell'imposizione diretta e, in particolare, dell'applicazione della ritenuta del 4% di cui all'art. 28, co. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 300; nonché del regime IVA applicabile.

[580] V Circolare n. 46/E/2007, cit.

14. *Il regime fiscale dei Certificati "Verdi" e dei Certificati "Bianchi" in agricoltura*

In Italia, lo sviluppo delle imprese di produzione energetica da fonti rinnovabili è stato favorito, soprattutto, dall'erogazione delle tariffe incentivanti erogate dal GSE, di cui si è detto nel paragrafo precedente.

Esistono, però, anche altri sistemi di agevolazione destinati alla produzione di energia elettrica alternativa, del cui trattamento fiscale può essere utile dare conto.

Il riferimento attiene, anzitutto, ai cc.dd. "Certificati Verdi", introdotti allo scopo di creare una domanda di energia elettrica da fonti rinnovabili basata su un obbligo di legge, attraverso cui sviluppare la corrispondente offerta e, per questa via, il quantitativo di energia "pulita" complessivamente immesso nel sistema.

La base giuridica di tale sistema è contenuta nel co. 1 dell'art. 11 del D.Lgs. 16 marzo 1999, n. 79, secondo cui: «Al fine di incentivare l'uso delle energie rinnovabili, il risparmio energetico, la riduzione delle emissioni di anidride carbonica e l'utilizzo delle risorse energetiche nazionali, a decorrere dall'anno 2001 gli importatori e i soggetti responsabili degli impianti che, in ciascun anno, importano o producono energia elettrica da fonti non rinnovabili hanno l'obbligo di immettere nel sistema elettrico nazionale, nell'anno successivo, una quota prodotta da impianti da fonti rinnovabili entrati in esercizio o ripotenziati, limitatamente alla producibilità aggiuntiva, in data successiva a quella di entrata in vigore del presente decreto»[581].

---

[581] Giova rammentare come, in recepimento ed attuazione della Direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica, tale articolo abbia, peraltro, eliminato il sistema incentivante individuato dal Provvedimento del 26 aprile 1992, dal Comitato Interministeriale Prezzi, mediante cui erano stati fissati i prezzi incentivanti per l'energia prodotta con impianti alimentati con fonti rinnovabili ed assimilate. Siffatto provvedimento distingueva tra tre tipi di impianti, ovvero: a) impianti alimentati da fonti rinnovabili; b) impianti alimentati da fonti assimilate a quelle rinnovabili quali quelli di cogenerazione, che usano il calore di risulta, fumi di scarico e altre forme di energia recuperabile in processi di impianti e quelli che utilizzano gli scarti di lavorazione e/o di processi e quelli che utilizzano fonti fossili prodotte esclusivamente da giacimenti minori isolate; c) impianti da fonti convenzionali. utilizzati per la sola produzione di energia elettrica da combustibili fossili commerciali e altri impianti non rientranti in quelli precedentemente individuati. Lo stesso documento stabiliva, anche, che il prezzo di cessione per l'energia prodotta varisse a seconda che gli impianti mettessero a disposizione l'intera potenza; una quota di potenza prefissata (tipo A); o, al contrario, cedessero le sole eccedenze (tipo B); essendo, in ogni caso, rappresentato dalla somma dell'insieme delle tre tipologie di costi "*evitati*", cui si aggiungeva una componente incentivante variabile in ragione dell'impianto utilizzato.

È, invero, sulla scorta di questo disposto che i soggetti interessati sono chiamati ad adempiere al proprio obbligo: a) direttamente, realizzando impianti a fonte rinnovabile; b) importando energia "verde" da soggetti esteri provenienti da Paesi che adottino sistemi di incentivazione basati sulla reciprocità; ovvero, c) acquistando presso terzi i "Certificati Verdi", ossia dei titoli bancabili per un periodo di tre anni dalla relativa emissione e negoziati in un apposito mercato [582], che il GSE emette a favore dei produttori di energia da fonti rinnovabili, certificandone la qualità e la quantità [583].

Per quanto di nostro immediato interesse, i titoli in esame costituiscono lo strumento mediante cui è riconosciuta un'integrazione ai ricavi d'esercizio delle imprese che producano energia rinnovabile; e sono volti compensare i maggiori oneri produttivi cui le stesse vanno incontro nel non utilizzare i combustibili fossili tradizionali.

La quota di energia elettrica da fonte rinnovabile da immettere, concretamente, nel sistema elettrico nazionale è una percentuale calcolata sulla base della produzione/importazione di energia da fonti non rinnovabili dell'anno precedente al netto della cogenerazione, degli autoconsumi di centrale e delle esportazioni [584].

Il gestore dell'impianto può chiedere al GSE di emettere Certificati Verdi, secondo due diverse modalità; "a consuntivo", basandosi sull'assegnazione sull'energia netta prodotta dall'impianto nell'anno precedente a quello di emissione; ovvero "a preventivo", riferendosi alla producibilità attesa dall'impianto per l'anno in corso o per l'anno successivo [585].

Il trattamento fiscale dei richiamati strumenti è stato, più volte, oggetto di chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui, dal punto di vista oggettivo, le operazioni relative ai Certificati CO2 e ai Certificati Verdi, in quanto riconducibili alle cessioni di diritti immateriali, si qualificano come prestazioni di servizio, ai sensi dell'art. 3, co. 2, n. 2 del D.P.R. n. 633/1972 [586].

---

[582] La durata di emissione dei richiamati certificati varia in base all'anno di entrata in esercizio dell'impianto. Essa è stata, invero, fissata in 15 anni per quelli entrati in esercizio a decorrere dal periodo 2008 e in 12 anni per tutti gli altri.

[583] Tali strumenti sono stati definiti dall'art. 5 del D.M. 11 novembre 1999, come la «certificazione di produzione da fonti rinnovabili».

[584] La percentuale di energia pulita da immettere nel sistema, originariamente era stata individuata nel 2% dell'energia derivante da fonte convenzionale eccedente i 100 GWh.

[585] Cfr. A. ANGELINO, *I nuovi principi contabili sui certificati ambientali*, in G. BONARDI-C. PATRIGNANI, *Energia Fiscalità Incentivi Agevolazioni*, Milano, 2013, p. 4.

[586] V. Risoluzione n. 71/E/2009. Per completezza giova, comunque, rammentare come, in un primo momento, l'Agenzia delle entrate, nella Circolare 46/E/2007, avesse definito i Certificati verdi come "titoli", precisando come detto termine *non sottintendesse*

La stessa prassi ha, peraltro, ribadito come, il trasferimento dei richiamati certificati risulti imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo di cui sopra, scontando l'aliquota ordinaria[587]; soffermandosi, anche, sul regime da riservare ai proventi derivanti dal trasferimento dei titoli si cui sopra, chiarendo come gli stessi potessero considerarsi assorbiti dal reddito determinato catastalmente dall'imprenditore agricolo, a condizione che risultasse rispettato il criterio della prevalenza nella produzione di energie da biomasse. In mancanza, l'eccedenza concorreva, invece, alla formazione del reddito d'impresa come plusvalenza tassabile *ex* art. 86 TUIR.

Tali conclusioni, pur apparentemente lineari, sono state, tuttavia, oggetto di un'aspra critica dottrinale.

Non è, invero, mancato chi avesse a sottolineare come il riferimento alle plusvalenze operato dall'Agenzia apparisse del tutto improprio, posto che, dal punto di vista contabile, i Certificati Verdi originano nuovi ricavi per contributi in conto esercizio da imputare a bilancio per competenza e, nella sola ipotesi di cessione al di fuori del ritiro garantito, una sopravvenienza attiva[588].

Anche il regime in discorso è stato, peraltro, significativamente, modificato dall'art. 1, co. 910 della L. n. 208/2015 che, nel sostituire l'art. 1 della L. n. 266/2005, da un lato, ha ricondotto la produzione agro-energetica nello statuto dell'impresa agricola, condizionandone la sottoposizione al regime di determinazione dei reddito su base catastale al rispetto del criterio della prevalenza; e, dall'altro, ha stabilito che, al superamento dei suddetti limiti il reddito in tal modo prodotto sia determinato ai fini IRPEF e IRES applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente la componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25%, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari.

Tale regime, applicabile sia ai soggetti che per natura (persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali) dichiarano un reddito agrario, sia a quelli che lo fanno per opzione (società agricole *ex* D.Lgs. n. 99/2004), attribuisce importanti benefici ai suoi destinatari. Invero, per questa via, le società agricole di cui al D.Lgs. n. 99/2004 risultano, automaticamente, escluse dall'applicazione del regime forfettario di cui all'art. 56-*bis* TUIR.

"alcuna qualificazione giuridica predefinita", ma senza concludere il ragionamento, addivenendo ad una qualificazione alternativa degli stessi.

[587] V. Circolare n. 32/E/2009. In argomento, *amplius*, E. PUCCI-L. SCAPPINI, *Titoli di efficienza energetica (TEE): contributi indiretti in conto esercizio*, in *Azienda & Fisco*, 2012, V, p. 19.

[588] Cfr. M. BAGNOLI-A. ROCCHI, *Aspetti contabili e fiscali dei Certificati "Verdi" e "Bianchi" in agricoltura*, in *Corr. trib.*, 2015, XXXIX, p. 4006.

Ai nostri fini degni di nota risultano, anche, i "Certificati Bianchi" o, più propriamente, «Titoli di Efficienza Energetica» (TEE) [589].

In argomento, occorre richiamare, anzitutto, il disposto dell'art. 2, co. 8 del D.Lgs. n. 79/1999 [590], che ha imposto alle imprese di distribuzione di energia elettrica e gas naturale di raggiungere un obiettivo annuale di incremento della propria efficienza energetica presso i clienti finali.

Il raggiungimento di siffatto obiettivo – incentivato dalla concessione di un contributo finanziato attraverso un lieve prelievo dalle tariffe di distribuzione dell'energia elettrica e del gas – risulta, invero, attestato dalla concessione, da parte del Gestore energetico, di un Certificato Bianco per ogni tonnellata equivalente di petrolio (TEP).

Detto Certificato costituisce un titolo utilizzabile e liquidabile nell'arco di un quinquennio passibile di ampliarsi ad otto anni per gli interventi di isolamento termico degli edifici e di architettura bio-climatica.

Dal punto di vista procedurale, per ottenere un numero di titoli pari al risparmio realizzato, i soggetti che realizzano gli interventi di efficienza energetica ammessi al rilascio dei Certificati Bianchi, sono tenuti a realizzare progetti specifici, secondo tipologie definite dalla legge.

Ogni progetto di intervento viene, invero, sottoposto per approvazione al Gestore dei Servizi Energetici (GSE), il quale, dopo averlo verificato e certificato, emette i titoli in favore degli aventi diritto [591].

Oltre ai grandi distributori, possono accedere al mercato di questi certificati, altri operatori (c.d. soggetti volontari) che, pur non essendo sottoposti all'obbligo di cui sopra, realizzino parimenti gli scopi richiamati [592].

---

[589] Per approfondimenti di carattere generale giova rinviare a A. BRUNO (a cura di), *Efficienza energetica. Gli incentivi per il risparmio energetico, le rinnovabili termiche e la cogenerazione. Vademecum Nextville 2013*, Milano, 2013, *passim.*

[590] La regolamentazione della materia è stata affidata al D.M. 24 aprile 2001, sostituito prima dal D.M. 20 luglio 2004 e, successivamente, dal D.M. 21 dicembre 2007 e dal D.M. 28 dicembre 2012.

[591] Il procedimento è disciplinato dalle Linee Guida approvate con la delibera EEN 9/11 dall'Autorità per l'energia elettrica e per il gas il 27 Ottobre 2011, per le parti non incompatibili con il Decreto.

[592] Cfr. P. DI LORENZO-T. ARNONI-S. GRANATA, *I contratti di efficienza energetica. Profili regolamentari e prassi*, in *I Contratti*, 2015, V, p. 517 che, specificano, anche, come «per ogni tonnellata equivalente di petrolio (tep) di energia risparmiata in seguito all'intervento di efficientamento, il Gestore dei servizi energetici S.p.A. (GSE) riconosce al soggetto (obbligato o volontario) che lo ha realizzato, un certificato bianco, ossia un titolo negoziabile che certifica il conseguimento di un determinato risparmio energetico legato a tale iniziativa. Il soggetto obbligato, dunque, attraverso la realizzazione in via diretta di interventi di incremento dell'efficienza energetica, oppure tramite l'acquisto da soggetti

Rientrano in quest'ambito anche le imprese e agli enti 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».

Tali soggetti possono presentare, direttamente o per il tramite di una E.S.Co., progetti legati all'installazione di schermi termici interni per migliorare l'isolamento termico delle serre orticole e florovivaistiche; ovvero impianti di riscaldamento alimentati a biomassa legnosa, da impiegare sempre nel settore della serricoltura.

Una volta ottenuta l'assegnazione dei Certificati Bianchi, le imprese interessate possono cederle sul mercato regolamento, conseguendone dei proventi.

Si pone, pertanto il problema di verificare il regime contabile e fiscale da riferire agli stessi.

Su questi profili si è soffermata, particolarmente, l'Agenzia delle Entrate che ha ritenuto di affrontare, anzitutto, gli aspetti contabili legati al possesso di questi titoli, per estendere a questi ultimi le considerazioni svolte in merito ai Certificati Verdi [593].

La stessa prassi, dopo aver precisato come la vendita in discorso costituisca una prestazione di servizi soggetta a IVA ed imponibile *ex* art. 3 del D.P.R. n. 6333/1972, ad aliquota ordinaria, è passata ad analizzarne il trattamento ai fini delle imposte dirette.

Sul punto, l'Agenzia distingue, essenzialmente, tra soggetti che non abbiano potuto (o voluto) optare per la tassazione catastale; e soggetti che, naturalmente o per opzione, risultino sottoposti alla disciplina sui redditi agrari.

Invero, mentre per i primi i proventi in questione rilevano sul piano reddituale secondo le regole ordinarie sul reddito d'impresa; per i secondi, vengono assorbiti dalla determinazione del reddito su base catastale, in quanto scaturenti dall'attribuzione a seguito di un risparmio di energia direttamente derivante dallo svolgimento dell'attività agricola [594].

---

volontari, ottiene certificati bianchi in misura tale da ridurre o annullare la propria quota d'obbligo annuale assegnata. Entro il 31 maggio di ciascun anno, i soggetti obbligati trasmettono al GSE i certificati bianchi di cui hanno disponibilità e che certificano il raggiungimento degli obiettivi dell'anno precedente».

[593] V. Consulenza giuridica n. 954-21/2015 del 15 maggio 2015.

[594] Risultano, parimenti assorbiti dal reddito catastale i proventi spettanti all'impresa che non acquisti, direttamente, l'impianto di riscaldamento "sostitutivo" (da cui discende il risparmio energetico), nel caso in cui consenta – in cambio di una percentuale del prez-

Esiste, però anche un'altra categoria di soggetti (non contemplata dalla Consulenza giuridica) che potrebbe essere interessata dalla disciplina in discorso, rappresentata da coloro che, pur praticando le attività di cui all'art. 2135 c.c., superino i limiti stabiliti dall'art. 32 TUIR.

Al riguardo, in assenza di una presa di posizione ufficiale dell'Amministrazione finanziaria, le soluzioni ipotizzabili sembrerebbero essere due.

Infatti, per l'imprenditore agricolo e per la società semplice l'eccedenza, pur risultando tassata in base all'art. 56-*bis* TUIR, costituisce reddito d'impresa, di guisa che i proventi dei Certificati Bianchi che superino i limiti imposti dall'art. 32 TUIR siano qualificabili come contributi in conto esercizio *ex* art. 85 TUIR.

Diversamente, per le società agricole che rientrino per opzione nel regime catastale, i proventi delle vendite in discorso seguono le sorti del reddito eccedente il limite dell'agrarietà senza, però, determinare il venir meno della tassazione catastale per la parte rientrante nei parametri di cui all'art. 32 TUIR[595].

15. *Il regime fiscale delle cooperative agricole tra innesti normativi e agevolazioni di settore*

Il regime fiscale degli enti collettivi che esercitano attività agricole subisce alcuni importanti correttivi con riferimento alle cooperative agricole ricondotte – insieme ai relativi consorzi – nella disciplina che ci occupa dall'art. 1, co. 2 del D.Lgs. n. 228/2001[596].

Al riguardo, occorre, anzitutto, rammentare come la qualifica di "cooperativa agricola" sia riservata alle «società a capitale variabile con scopo mutuali-

zo di vendita del Certificato – che lo stesso gli venga fornito in comodato, obbligandosi ad utilizzarlo nell'attività caratteristica.

[595] Sembra questa la soluzione implicitamente indicata dall'Agenzia nella Risoluzione n. 86/E/2015. In argomento M. BAGNOLI-A. ROCCHI, *op. ult. cit.*, p. 4010, secondo cui la tesi preferibile sembra, invece, essere quella per la quale, al superamento del limite nell'esercizio della serricoltura segua, automaticamente, la perdita del diritto alla tassazione su base catastale dell'intero reddito e la migrazione dell'intero volume dei ricavi provenienti dai Certificati bianchi nella categoria dei redditi d'impresa.

[596] E. ROMAGNOLI, *L'impresa agricola*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. Rescigno, vol. XV, Torino, 2001, p. 367; R. ROSSI, *Cooperative agricole*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, IV, Torino, 1989, p. 385; A. MASSART, *Cooperative agricole*, in *Noviss. Dig. it.*, App. II, Torino, 1981, p. 777; A. SCANDURA, *Cooperazione agraria*, in *Noviss. Dig. it.*, IV, Torino, 1959, p. 815.

stico» costituite per lo svolgimento di una delle attività contemplate dall'art. 2135 c.c.[597].

A venire in rilievo sono, dunque, le imprese che svolgano attività dirette alla coltivazione del terreno, all'allevamento, alla selvicoltura, nonché, alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici.

Tali enti – che si distinguono per il rapporto di strumentalità assunto dalla forma sociale nella gestione dell'attività dei singoli soci cooperatori[598] possono assumere la forma di: a) *cooperative di produzione*, se esercitano, direttamente, le attività di coltivazione del terreno, silvicoltura e allevamento di animali, caratterizzandosi per la presenza di soci che assumano la qualifica di imprenditori agricoli; b) *cooperative di conferimento*, se esercitano attività connesse volte alla manipolazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli o zootecnici e di animali conferiti "prevalentemente" dai soci (imprenditori agricoli che conferiscono prodotti ottenuti autonomamente); c) *cooperative di prestazione di servizi* a favore dei soci im-

---

[597] Deve, dunque, trattarsi di enti contraddistinti dalla compresenza: a) di un elemento funzionale, rappresentato dallo scopo mutualistico e, b) da un elemento organizzativo, legato alla variabilità del capitale impiegato. In argomento giova riportare le considerazioni di M. INGROSSO, *La pronuncia pregiudiziale della Corte di giustizia sulle agevolazioni fiscali alle cooperative italiane*, in *Rass. trib.*, 2012, II, p. 537, secondo cui, il principio della preminenza della persona sul capitale che contraddistingue le società cooperative «si riflette nelle norme specifiche riguardanti le condizioni di ammissione, di recesso e di esclusione dei soci; norme che stabiliscono, in caso di liquidazione, la devoluzione dell'attivo netto e delle riserve ad un'altra entità cooperativa avente finalità o obiettivi di interesse generale analoghi. Per la "preminenza della persona", nel loro funzionamento, le società cooperative sono finalizzate al reciproco vantaggio dei loro soci – che sono al tempo stesso utilizzatori, clienti o fornitori – affinché ciascuno di essi possa trarre profitto dall'attività della cooperativa in base alla propria partecipazione nella medesima e in proporzione alle proprie transazioni con tale società (…). In definitiva, il margine di profitto di questo specifico tipo di società è nettamente inferiore a quello delle società di capitali, che meglio si possono adeguare alle esigenze del mercato. Inoltre, riguardo alla loro gestione, le cooperative non operano per il lucro di investitori esterni ed il controllo della società è equamente ripartito tra i soci, rispecchiando quindi la regola "una persona, un voto". Ancora: le riserve e gli utili sono conseguentemente detenuti in comune, sono indivisibili e devono essere destinati all'interesse comune dei soci».

[598] In argomento si v. la Risoluzione 12 giugno 2012, n. 65/E, nel cui ambito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come l'attività della cooperativa agricola costituisca, in buona sostanza, un prolungamento dell'attività del socio, assumendo una funzione meramente sostitutiva e sussidiaria dell'operato dello stesso. Nella stessa ottica, in precedenza, la Circolare 9 luglio 2003, n. 37/E, secondo cui: «la cooperativa si pone nei confronti del socio come strumento operativo per svolgere in comune una parte del ciclo agrario che il produttore agricolo avrebbe potuto svolgere in proprio; l'attività della cooperativa deve pertanto ritenersi sostitutiva di quella dei singoli imprenditori agricoli associati e perciò connessa soggettivamente ed oggettivamente con l'attività agricola primaria degli stessi».

prenditori agricoli, se concentrano su di sé alcune fasi di lavorazione o trasformazione dei prodotti agricoli, nonché, la relativa collocazione sul mercato; d) *cooperative per affittanze collettive o per conduzione di terreno in concessione*, nel caso cui non possano essere ammessi come soci soggetti che esercitino attività diverse dalla coltivazione dei terreni; e, infine, e) *cooperative di vendita collettiva*, disciplinate dall'art. 26 del D.Lgs. n. 228/2001[599].

Ferma restando la possibilità di ricomprendere nello statuto che ci occupa ogni cooperativa che utilizzi prevalentemente prodotti conferiti dai soci e in cui almeno la metà di questi ultimi sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale; occorre, inoltre, distinguere tra cooperative agricole "a mutualità prevalente" e cooperative agricole "diverse".

Invero, sebbene la "mutualità" costituisca il tratto caratterizzante che deve essere posseduto da tutte le cooperative per essere qualificate come tali, solo la "mutualità prevalente" rappresenta il presupposto sulla cui base il legislatore tributario separa i soggetti collettivi che hanno diritto di accedere alle agevolazioni tributarie, da quelli esclusi da tale diritto[600].

Al riguardo si può, anzitutto, richiamare il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 che, nel sostituire il Titolo VI del Libro V, del codice civile, ha approfondito il contenuto da attribuire alla "prevalenza" dell'attività svolta in favore dei soci, per interpretarla nel senso che: a) gli scambi mutualistici con i soci debbano essere prevalenti, ossia di maggior valore economico rispetto ai rapporti di scambio intervenuti con non soci; e b) lo statuto societario debba garantire il contenimento del lucro, di modo che la cooperativa, di regola, non distribuisca utili, ma offra essenzialmente vantaggi ai propri soci[601].

---

[599] Cfr. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali. Profili civilistici, contabili, comunitari*, Torino, 2013, p. 194. In argomento, *amplius*, E. ROMAGNOLI, *L'impresa agricola*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. Rescigno, vol. 15**, Torino, 2001, p. 367; R. ROSSI, *Cooperative agricole*, cit., p. 385; A. MASSARA, *Cooperative agricole*, in *Noviss. Dig. it.*, App. II, Torino, 1981, p. 777.

[600] Il trattamento fiscale privilegiato accordato alle cooperative a mutualità prevalente viene, particolarmente, criticato da G. MARONGIU, *La cooperazione «costituzionalmente riconosciuta». Profili di costituzionalità*, in F. GRAZIANO (a cura di), *La riforma del diritto cooperativo*, Padova, 2002, p. 49, il quale, muovendo dal disposto dell'art. 45 Cost., ne paventa addirittura la possibile illegittimità costituzionale.

[601] Più esattamente, in base al co. 1 dell'art. 2512 c.c.: «sono società cooperative a mutualità prevalente in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che: 1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi; 2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci; 3) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento delle loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci». Parimenti significativo appare, inoltre, l'art. 2513 c.c. Tale articolo, dopo aver chiarito come la condizione di prevalenza possa, nor-

Tale Decreto, contenente la "*Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366*" ha, invero, significativamente, innovato il disposto codicistico di cui agli artt. 2511 e ss. – e, per questa via, le norme tributarie che, espressamente, vi rinviano – riservando la qualifica di cooperativa "*a mutualità prevalente*", agli enti che risultino connotati dalla sussistenza di un triplice ordine di presupposti, configurati per cd. a scalare [602].

Il primo presupposto, di natura qualitativa, è disciplinato dall'art. 2512 c.c., secondo cui: «sono società cooperative a mutualità prevalente in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che: 1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi; 2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci; 3) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento delle loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci».

Il secondo (di specificazione del primo), è regolamentato dall'art. 2513 c.c., il quale, dopo aver stabilito, in termini generali, che incombe sugli amministratori e sui sindaci l'onere di documentare la condizione di prevalenza, desumendola: a) dai ricavi delle ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci, che devono essere superiori al 50% del totale di quelli complessivi; b) dal costo del lavoro dei soci, che deve essere superiore al 50% del costo totale del lavoro, computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico; e c) dal costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci, che deve essere, rispettivamente, superiore al 50% del totale dei costi dei servizi ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite; al co. 3, specifica come, nelle cooperative agricole, la stessa condizione sussista a condizione che la quantità o il valore dei

malmente, considerarsi rispettata, laddove: a) i ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci siano superiori al cinquanta per cento del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'art. 2425, co. 1 punto A1; b) il costo del lavoro dei soci sia superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'art. 2425, co. 1, punto B9; computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico; c) il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci sia rispettivamente superiore al cinquanta per cento del totale dei costi dei servizi di cui all'art. 2425, co. 1, punto B7, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'art. 2425, co. 1, punto B6; precisa, anche, come nelle cooperative agricole la sussistenza della richiamata condizione sia subordinata alla circostanza che la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci sia superiore al cinquanta per cento della quantità o del valore totale dei prodotti.

[602] Cfr. M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie alle cooperative ed aiuti di Stato*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, Napoli, 2011, *passim.*

prodotti conferiti dai soci sia superiore al 50% della quantità, o del valore totale dei prodotti [603].

Il terzo si aggiunge alle condizioni e ai criteri di cui sopra, imponendo l'indicazione di clausole statutarie che prevedano: «a) il divieto di distribuire dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al limite massimo previsto per i dividendi; b) il divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi; c) il divieto di distribuire le riserve tra i soci cooperatori; d) l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione».

Tali parametri necessitano, peraltro, di essere coordinati con quelli che emergono dalle ulteriori disposizioni destinate alla regolamentazione degli enti che ci occupano.

Il riferimento attiene, anzitutto, all'art. 111-*septies* disp. att. c.c., secondo cui, le cooperative agricole sono considerate "di diritto" a mutualità prevalente ove soddisfano le condizioni di cui al co. 3 dell'art. 2513; ossia ove la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci sia superiore al 50% della quantità o del valore totale dei prodotto [604].

Parimenti rilevante appare il D.M. 30 dicembre 2005 che introduce alcuni regimi derogatori alle condizioni di prevalenza sopra indicate, applicabili: a) alle *cooperative agricole di allevamento*: nel cui ambito, la condizione di prevalenza è rispettata se dai terreni dei soci e delle cooperative siano ottenibili almeno un quarto dei mangimi necessari per l'allevamento stesso; b) alle *cooperative agricole per la conduzione associata dei terreni:* in cui la condizione di prevalenza è rispettata se l'estensione dei terreni coltivati dai soci supera il 50% dell'estensione totale dei terreni condotti dalla cooperativa; c) alle *cooperative per la produzione e la distribuzione di energia elettrica*: in cui non si computano tra i ricavi i corrispettivi derivanti dalla prestazione del servizio di fornitura di energia in base a rapporti obbligatori imposti.

---

[603] Il disposto di tale articolo ha dato luogo a rilevanti dubbi interpretativi posto che dalla lettera dello stesso pare desumersi la possibilità di qualificare come "agricole" le sole cooperative che si avvalgano di apporti di beni provenienti dai soci e, quindi, classificate nell'art. 2512, co. 1, lett. c), c.c. Cfr. G. BONFANTE, *Le nuove società cooperative*, Milano, 2010, p. 65.

[604] Tale articolo prevede, invero, che: «(…) Le cooperative agricole che esercitano le attività di cui all'articolo 2135 del codice sono considerate cooperative a mutualità prevalente se soddisfano le condizioni di cui al terzo comma dell'articolo 2513 del codice (…)».

Dal punto di vista strettamente tributario, i redditi prodotti dalle società cooperative nell'esercizio delle attività agricole ricadono tra i redditi d'impresa, anche nel caso in cui non superino i limiti stabiliti dall'art. 29 TUIR[605]; – e ciò a prescindere dall'eventuale esercizio dell'opzione per la determinazione reddituale su base catastale – in ragione delle previsioni di cui all'art. 32 TUIR.

Sebbene il trattamento fiscale di questi enti appaia, *prima facie*, conforme a quello che connota le società lucrative, il legislatore speciale ha, peraltro, valorizzato le differenze esistenti tra aggregazioni che mirano alla produzione di ricchezza da riversare sui propri soci e formazioni sociali indirizzate a un fine mutualistico, emanando alcune disposizioni volte a derogare alla disciplina fiscale generale sia ai fini della determinazione dell'imponibile, sia dell'esenzione degli utili o della tassazione del reddito in capo al percettore[606].

---

[605] Cfr. Risoluzione n. 9/1280 del 18 novembre 1991. Tali profili sono stati, peraltro, oggetto della Circolare 9 luglio 2003, n. 37/E, in cui si chiarisce come, in base alla lett. c) dell'art. 29 TUIR, «sono considerate attività agricole: (...) le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la meta' dal terreno e dagli animali allevati su di essi». Perché «il reddito (prodotto dall'imprenditore individuale) abbia la natura di reddito agrario e possa essere pertanto assoggettato a tassazione come tale devono ricorrere simultaneamente tutte le predette condizioni essendo, in particolare, necessario: 1) che sussista l'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa, cioè che l'attività di manipolazione, trasformazione o alienazione rientri nell'esercizio normale dell'agricoltura; 2) che i prodotti oggetto di manipolazione, trasformazione e alienazione siano ottenuti prevalentemente dal terreno e dagli animali allevati su di esso. Le stesse condizioni devono essere rispettate, ai fini dell'applicazione del citato articolo 10 del d.P.R. n. 601 del 1973, nell'ipotesi in cui il medesimo imprenditore agricolo si associ in cooperativa conferendole i prodotti agricoli ottenuti dai propri terreni al fine di svolgere collettivamente una parte del ciclo agrario. Nella fattispecie, infatti, la cooperativa si pone nei confronti del socio come strumento operativo per svolgere in comune una parte del ciclo agrario che il produttore agricolo avrebbe potuto svolgere in proprio; l'attività della cooperativa deve pertanto ritenersi sostitutiva di quella dei singoli imprenditori agricoli associati e perciò connessa soggettivamente ed oggettivamente con l'attività agricola primaria degli stessi. Nella interpretazione del predetto articolo 10, in altre parole, occorre avere a riferimento entrambi i limiti previsti dall'articolo 29: qualitativi (l'esercizio normale dell'attività) e quantitativi (i prodotti ottenuti prevalentemente dal terreno). Dalla lettura combinata delle due disposizioni (articolo 10 del DPR 601/73 e articolo 29 del TUIR) si desume pertanto che, come produce reddito agrario l'attività di trasformazione dei prodotti agricoli ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso (nel caso di impresa agricola individuale), alla stessa stregua produce reddito d'impresa esente l'attività di trasformazione effettuata dalle cooperative agricole a condizione che abbia per oggetto prodotti agricoli conferiti per almeno la metà dai soci».

[606] In argomento, *ex multis*, A. TRAVAGLIONE, *Le agevolazioni tributarie delle coopera-*

In argomento occorre, anzitutto, rammentare come, in termini generali, le cooperative rientrino nel novero dei soggetti passivi IRES contemplati dall'art. 73, co. 1, TUIR [607].

Le stesse sono, dunque, tenute a calcolare la propria base imponibile apportando al risultato di esercizio evidenziato in bilancio le variazioni in aumento o in diminuzione, secondo le disposizioni contenute nel testo normativo in discorso.

Il richiamato regime conosce una significativa eccezione con riferimento alle cooperative che rivestano la qualifica di "società agricola" cui il legislatore tributario riconosce la possibilità di determinare i propri redditi in base alle norme sul reddito agrario.

Agli stessi enti è, inoltre, riconosciuta la possibilità di avvalersi di una serie di agevolazioni tributarie volte ad incentivare i produttori agricoli ad aggregarsi per ottenere servizi a migliori condizioni e per commercializzare congiuntamente le proprie produzioni.

In questa prospettiva, a venire in rilievo sono, essenzialmente, l'art. 10, co. 1 del D.P.R. n. 601/1973; e l'art. 12 della L. 12 dicembre 1977, n. 904 [608].

---

tive ai fini delle imposte dirette, in M. INGROSSO-G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2008, p. 472; M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, p. 125.

[607] Per una ricostruzione di carattere generale della fiscalità delle società cooperative si v. F. PEPE, *La fiscalità delle cooperative*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, p. 20157, secondo cui la disciplina in discorso, più che come un *corpus* normativo distinto, si presenta come «la risultante dell'«innesto», sul tronco di «ordinarie» discipline tributarie (...), di una serie di disposizioni specifiche». In argomento, anche, A. DI PIETRO, *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative*, in V. UCKMAR-F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa*, Padova, 2005, p. 87; L. SALVINI, *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 487.

[608] La diversa *ratio* sottesa a tali norme viene, particolarmente, esplicitata dalla Corte di Cass. che, nella sentenza n. 2745 del 5 febbraio 2009 ha affermato che «le finalità delle due norme sono nettamente distinte, l'una rivolgendosi specificamente alle imprese agricole ed ai risultati economici strettamente dipendenti dalle attività indicate da quella disposizione, l'altra interessando tutto il mondo cooperativo (incluse le stesse cooperative agricole) al quale è riconosciuta l'esenzione impositiva senza alcuna distinzione al ricorrere di condizioni di natura diversa (destinazione dei proventi a riserva indivisibile con esclusione di ogni possibilità anche futura di distribuzione ai soci spettando in pratica il beneficio a tutti i redditi cooperativistici purché vincolati a quella specifica destinazione finanziaria immodificabile nel tempo». In ottica simile M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, p. 193, secondo cui, nell'analisi della disciplina, occorre distinguere l'esenzione del reddito imponibile di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973, dalla non imponibilità dell'utile netto di esercizio di cui all'art. 12 della L. n. 904/1977, posto che, mentre la prima opera in relazione all'utile civilistico, prima delle variazioni in aumento o in diminuzione disposte dall'art. 83 TUIR, la seconda si riferisce al reddito fiscale già rettificato delle variazioni. Con

Il primo, nella sua formulazione originaria, esentava dall'IRPEG e dall'ILOR, i redditi conseguiti da società cooperative agricole e loro consorzi mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci [609].

Tale disposizione è stata, nondimeno, sostituita dal co. 461, dell'art. 1, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, che sancisce l'inapplicabilità dell'articolo di cui sopra alle cooperative agricole, alle cooperative della piccola pesca e ai rispettivi consorzi, per la quota del 20% degli utili netti annuali dagli stessi prodotti [610].

---

specifico rifermento all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973. Si v., anche, A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 427, secondo cui: «la disposizione concernente le cooperative agricole sembra avere natura sistematica più che agevolativa. Infatti, esenta soltanto quella parte del reddito della cooperativa che corrisponde al reddito agrario dei soci, talché è volta ad evitare che si verifichi un'imposizione aggiuntiva per il mero fatto dell'esercizio cooperativo di quelle attività che in capo ai singoli soci rimangono assorbite nell'imposizione forfettaria del reddito agrario».

[609] In argomento giova richiamare le considerazioni espresse da M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, p. 198, secondo cui, la *ratio* della norma in esame è, essenzialmente, quella di valorizzare le produzioni conferite dai soci, di modo che le esenzioni si fondi sul collegamento funzionale esistente tra le attività svolte dalla cooperativa e i conferimenti in cooperativa dei soci. Per quest'Autore, «Lo stesso dovrebbe», peraltro, «dirsi quando la cooperativa svolge un'attività di pura commercializzazione di prodotti agricoli, che hanno natura diversa da quelli conferiti dai soci, sempre che se ne possa dimostrare il collegamento funzionale con la valorizzazione del prodotto conferito dai soci».

[610] In buona sostanza, dovrebbero, quindi, rimanere esenti: a) una quota pari all'80% dell'utile netto di esercizio, anche qualora lo stesso venga integralmente destinato – una volta effettuati gli accantonamenti obbligatori – alla remunerazione del capitale ovvero alla costituzione di riserve divisibili a favore dei soci finanziatori; b) la quota di reddito derivante dalle variazioni fiscali nette operate in sede di redazione del modello Unico. La stessa percentuale, in base al successivo co. 464, sul "*Trattamento fiscale delle società cooperative: limitazione alla quota del 30 per cento degli utili netti annuali*", sale, peraltro, al 30% per le cooperative e i consorzi privi del requisito della prevalenza, a condizione che la quota in discorso sia destinata a una riserva indivisibile prevista dallo statuto. La legge in discorso assume particolare rilievo ai nostri fini, in quanto, nell'ottica di adeguare il regime tributario delle società cooperative alle "nuove" norme civilistiche introdotte dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, ha rivisitato il sistema fiscale rilevante ai fini della imposizione sui redditi delle cooperative differenziandone il trattamento in ragione della distinzione tra enti a mutualità prevalente e enti diversi da quelli a mutualità prevalente, riservando alle prime un trattamento di particolare favore. In argomento si v., anche, Cass., sentenza 12 settembre 2012, n. 15217 secondo cui, in caso di accertamento determinato sulla base delle risultanze di indagini finanziarie, è lecito utilizzare gli elementi relativi a conti intestati formalmente a soggetti terzi, ove si abbia motivo di ritenere, in base agli indizi raccolti, che i richiamati elementi risultino «connessi ed inerenti al reddito del contribuente», ovvero che i conti «siano utilizzati per occultare operazioni commerciali, ovvero per imbastire una vera e propria gestione extra-contabile, a scopo di evasione fiscale». Nel caso di specie, l'accertamento aveva interessato una società cooperativa in capo

Al riguardo, importanti chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate, la quale, da un lato, ha confermato la necessità di assoggettare, in ogni caso, a tassazione la citata percentuale di utili[611]; e, dall'altro, ha precisato come, per le cooperative che ci occupano, la quota di utili che concorre alla determinazione del reddito imponibile possa «essere liberamente utilizzata nel rispetto dei vincoli previsti dalla normativa civilistica in materia»[612], mentre, la quota restante continua a godere dell'esenzione IRES, a condizione di essere destinata a riserve indivisibili, ai sensi del citato art. 12 della L. n. 904/1977, ovvero di essere trattata in conformità a norme speciali che ne prevedano la deducibilità[613].

Per la stessa prassi, resta, peraltro, fermo che ove la delibera di destinazio-

---

alla quale erano stati riconosciuti redditi imputabili a «una normale attività imprenditoriale» e non ad una gestione a finalità mutualistica. Cfr. F. GAVIOLI, *Revocabili i benefici fiscali alle coop se la veste mutualistica è una copertura*, in *Coop. e Cons.*, 2012, XI, p. 25.

[611] Il richiamato regime è stato, frequentemente, al centro della critica dottrinale. In questa prospettiva si v., ad esempio, A. DILI, *L'Ires nelle coop agricole*, in *Agr.*, V, 2010, p. 15, secondo cui: «in buona sostanza, l'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973, in combinato con quanto disposto dall'art. 1, comma 461 della Finanziaria 2005, rende esenti: l'intero reddito che deriva da variazioni fiscali; l'80 per cento degli utili netti annuali, indipendentemente dalla loro destinazione e, quindi, anche nel caso in cui l'utile sia destinato a remunerazione del capitale oppure alla costituzione e/o incremento di riserve divisibili». Per lo stesso Autore, gli esempi elaborati dall'Agenzia delle entrate nelle circolari n. 34/E del 2005 e n. 35/E del 2008 parrebbero, peraltro, porre in luce «come tale meccanismo di calcolo non sia in linea né con le previsioni di legge, né con le affermazioni della stessa Agenzia»; ciò in quanto «le cooperative agricole che soddisfano le condizioni di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973 determinano una base imponibile pari al 20 per cento degli utili netti annuali», ma, «se le variazioni in aumento rimangono comunque esenti ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 601 del 1973, non si comprende perché una quota parte dell'IRES (20 per cento), che è una variazione in aumento (ai sensi dell'art. 99 del TUIR) come le altre, debba essere sottoposta a tassazione determinando una penalizzazione di tali tipologie di cooperative che va oltre le limitazioni già imposte dal legislatore. In buona sostanza, si determina un effetto imposte su imposte».

[612] Sul punto G. ENNA, *L'imposta sul reddito delle società cooperative agricole*, in *Agr.*, 2014, VI, p. 33, secondo cui, la disposizione in discorso consente alla cooperativa di distribuire la parte di utili tassati o accantonarli a riserva indivisibile. Per lo stesso Autore, tenendo conto delle nuove norme impositive, oltre che di quelle illustrate, si può, peraltro, ritenere che la quota di utile tassata e distribuibile possa includere la parte destinata a riserva legale che, secondo le disposizioni civilistiche, non è assegnabile.

[613] Cfr. Circolare 15 giugno 2005, n. 34/E. La prassi in discorso si richiama proprio all'art. 12 della L. n. 904/1977 – che sancisce la deducibilità degli utili delle cooperative destinati a riserva indivisibile – per ribadire come gli utili eccedenti il 20% siano deducibili a condizione di risultare destinati a riserva indivisibile o ad usi che ne prevedono la deducibilità. Ciò in quanto, in caso contrario, sono risultano destinati a formare reddito d'impresa.

ne dell'utile preveda la distribuzione ai soci di un importo superiore al 20%, quest'ultimo debba essere assoggettato ad imposizione fiscale, non trovando applicazione la norma di cui si è detto.

In sede di determinazione dell'utile che concorre a formare il reddito imponibile degli enti a mutualità prevalente bisogna, peraltro, tener conto del richiamo contenuto nel secondo periodo del co. 463, all'art. 11 della L. n. 59/1992, in cui si conferma l'esenzione delle somme destinate ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

Per effetto di questo rimando, i versamenti ad essi destinati possono, invero, essere dedotti, nel limite del 3% dell'utile, dalla base imponibile del soggetto che effettua l'erogazione.

Anche tale disposizione necessita, del resto, di essere applicata alla luce del disposto di cui al co. 460 della L. n. 311/2004.

Ciò in quanto, è solo dopo aver assicurato a tassazione la quota minima di utile individuata dalla norma in discorso che le cooperative interessate possono beneficiare (per le restanti quote) delle disposizioni che prevedano esclusioni o deducibilità dal reddito imponibile.

Agli stessi enti continua, particolarmente, ad applicarsi il disposto di cui al citato art. 12, secondo cui, non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi, le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento [614].

---

[614] Per un'interpretazione autentica del presente comma, si v. l'art. 3 della L. 18 febbraio 1999, n. 28, secondo cui: «[1] La disposizione dell'art. 12, primo comma, della legge 16 dicembre 1977, n. 904, riguardante l'esclusione delle somme destinate a riserve indivisibili dal reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi, deve intendersi nel senso che l'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dai benefici fiscali, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite. – [2] Ferme restando le norme sulla devoluzione ai fondi mutualistici di cui all'art. 11, comma 5, della legge 31 gennaio 1992, n. 59, sia in caso di liquidazione, sia in caso di perdita delle agevolazioni fiscali a seguito di violazione delle disposizioni richiamate dall'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, gli enti cooperativi e i loro consorzi, che non abbiano ancora recepito negli statuti le disposizioni di cui all'art. 2536 del codice civile ed all'art. 11, comma 5, della legge 31 gennaio 1992, n. 59, concernenti la devoluzione ai fondi mutualistici di quote degli utili netti e del patrimonio che residua dalla liquidazione, non incorrono nella decadenza dalle agevolazioni fiscali e di altra natura previste dalla normativa vigente, sempre che abbiano ottemperato agli obblighi di versamento previsti dal citato art. 2536 ed adeguino il proprio statuto entro il termine prescritto in sede di attività di vigilanza. Al comma 4 dell'art. 11 della legge 31 gennaio 1992, n. 59, concernente l'obbligo per le società cooperative e i loro consorzi di devolvere a fondi mutualistici una quota degli utili annuali pari al 3 per cento, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Il versamento non deve essere effettuato se l'importo non supera ventimila lire"».

Alle cooperative agricole a mutualità prevalente possono, inoltre, applicarsi le disposizioni contenute negli artt. 7 e 11 della L. 31 gennaio 1992, n. 59[615].

Il primo attribuisce alle cooperative e ai relativi consorzi la possibilità di destinare una quota degli utili di esercizio ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato; anche precisando come «in tal caso possono essere superati i limiti massimi di cui all'articolo 3, purché nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili stessi sono stati prodotti».

Il secondo, al co. 4, impone agli stessi enti di destinare alla costituzione e all'incremento di ciascun fondo costituito dalle associazioni cui aderiscono una quota pari al 3% degli utili annuali[616].

Qualche precisazione sembrano, ancora, meritare la disciplina sui ristorni[617]; e quella sugli interessi percepiti dai soci prestatori[618].

---

[615] Più esattamente, l'art. 7 dispone che: «Le società cooperative e i loro consorzi possono destinare una quota degli utili di esercizio ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato. In tal caso possono essere superati i limiti massimi di cui all'articolo 3, purché nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili stessi sono stati prodotti».; mentre, l'art. 11, co. 4, prevede che: «Le società cooperative e i loro consorzi, aderenti alle associazioni riconosciute di cui al primo periodo del comma 1, devono destinare alla costituzione e all'incremento di ciascun fondo costituito dalle associazioni cui aderiscono una quota degli utili annuali pari al 3 per cento. Per gli enti cooperativi disciplinati dal regio decreto 26 agosto 1937, n. 1706, e successive modificazioni, la quota del 3 per cento è calcolata sulla base degli utili al netto delle riserve obbligatorie».

[616] Giova precisare come, in base all'ultima parte dello stesso comma, per le Casse rurali la quota del 3% vada calcolata sulla base degli utili al netto delle riserve obbligatorie.

[617] In argomento L. CASTALDI, *Utili e ristorni: disciplina fiscale*, in M. SANDULLI-V. SANTORO (a cura di), *La riforma delle società. Commentario del D.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6. Società cooperative. Artt. 2511-2548 cod. civ.*, Torino, 2003, p. 20.

[618] I ristorni rappresentano uno degli strumenti tecnici mediante cui si attribuisce ai soci il vantaggio mutualistico derivante dai rapporti di scambio intrattenuti con la cooperativa. Si tratta, dunque, dei profitti netti della cooperativa derivanti dall'attività con i soci attribuiti ai soci stessi in proporzione agli scambi mutualistici intercorsi con la cooperativa nel corso dell'anno. Tali proventi, non solo, sono deducibili dal reddito imponibile, ma non costituiscono dividendi e si distinguono da questi ultimi in quanto sono attribuiti in proporzione al valore dello scambio mutualistico tra soci e cooperativa e non in base al capitale conferito da ciascun socio. Come rammentato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 9 aprile 2008, n. 35/E, «sa un punto di vista fiscale, i ristorni sono configurati come: a) somme attribuite ai soci delle cooperative di produzione e lavoro, sotto forma di integrazione retributiva, erogati in sede di approvazione del bilancio d'esercizio in misura

Sulla prima si è soffermata, particolarmente, l'Agenzia delle Entrate, secondo cui, l'istituto del ristorno non può trovare applicazione per le cooperative agricole che, in forza del dettato statutario e/o regolamentare, definiscano il valore dei prodotti conferiti dai soci solo alla chiusura dell'esercizio sociale [619].

Per tale Organo, laddove allo scambio mutualistico non sia attribuito un "valore base", non è, invero, configurabile, l'eventuale maggior compenso per i conferimenti effettuati, che corrisponde, appunto, al ristorno [620].

Relativamente la seconda va, invece, riferito di come tali interessi possano essere assoggettati a una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 20%, solo laddove vengano soddisfatte e rispettate le condizioni previste dall'art. 13 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, ovvero laddove: a) il prestito sociale venga raccolto dalla cooperativa esclusivamente per il conseguimento dell'oggetto sociale; b) l'ammontare non superi per ciascun socio i limiti previsti e aggiornati triennalmente; c) gli interessi corrisposti sulle predette somme siano limitati, non potendo mai superare la misura massima degli interessi spettanti ai detentori di buoni postali fruttiferi, maggiorati del 2,5% [621].

Nell'ottica di incentivare il passaggio alla forma societaria degli imprenditori agricoli individuali, sostenendo così lo sviluppo del settore, il legislatore tributario ha, anche, previsto che anche le cooperative che rivestano la qualifica di società agricola, possano optare per la tassazione su base catastale.

Il richiamato regime non sembra, tuttavia, precludere la concorrente operatività dell'art. 10 TUIR, posto che, introducendo un diverso criterio di determinazione dell'imponibile IRES, consente di non occuparsi del coordinamento della tassazione della cooperativa e dei soci cooperatori.

---

non superiore al 30 per cento dei trattamenti retributivi complessivi (articolo 3, comma 2, lettera b), della legge n. 142 del 2001); b)somme attribuite dalle società cooperative e loro consorzi ai propri soci a titolo di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati (articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973)». Sugli stessi profili giova richiamare Cass. trib., sentenza 31 marzo 1999, n. 9513, secondo cui: «i ristorni (...) in sostanza, si traducono in un rimborso ai soci di parte del prezzo pagato per i beni o servizi acquistati dalla cooperativa (cooperative di consumo), ovvero in integrazione della retribuzione corrisposta dalla cooperativa per le prestazioni del socio (cooperative di produzione e lavoro)». In dottrina si v. E. DI SANTO, *Calcolo dei ristorni nelle cooperative: aspetti contabili e fiscali*, in *Coop. e enti non profit*, 2014, IV, p. 19.

[619] Si v. Circolare 9 aprile 2008, n. 35/E.

[620] A tali conclusioni, l'Agenzia delle Entrate era, peraltro, già addivenuta nella Circolare 9 luglio 2003, n. 37/E.

[621] Al riguardo giova rammentare come secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 7 febbraio 2012, n. 954-16660/2012, la ritenuta in discorso sia sempre applicata alla fonte, di guisa che i soci persone fisiche non debbano dichiarare quale reddito di capitale gli interessi ricevuti dalla cooperativa.

Prima di esaurire la disamina relativa al regime fiscale delle cooperative agricole, qualche cenno meritano, da ultimo, i dubbi avanzati in dottrina circa la "parziale doppia imposizione" che pare connotarlo.

Non è, infatti, mancato chi avesse a sottolineare come, mentre *ex* art. 1, co. 460 della L. n. 311/2011, nelle cooperative che operano nei limiti della tassazione del reddito agrario, la duplicazione del prelievo si manifesta limitatamente al 20% del loro reddito, nei confronti di tutte le altre cooperative, la duplicazione è totale, posto che i relativi redditi dovrebbero essere totalmente assoggettati ad imposizione come redditi d'impresa determinati secondo le regole analitiche di cui alla Sez. I, Capo II del TUIR.

Capitolo IV
L'IVA in agricoltura

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Il regime speciale per i produttori agricoli: ambito di applicazione soggettivo ed operazioni economiche rilevanti. – 2.1. Il trattamento fiscale delle cessioni di terreni divenuti edificabili da parte dell'imprenditore agricolo tra incertezze normative e (talvolta insoddisfacenti) soluzioni giurisprudenziali. – 2.2. La determinazione forfettaria dell'imposta. – 2.3. Cenni sui limiti all'applicabilità della detrazione forfettaria. – 3. Il regime delle imprese agricole "miste". – 4. Il regime di esonero. – 5. L'opzione per l'applicazione del regime ordinario. – 5.1. Contributi comunitari e detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti. – 5.2. La ridotta applicabilità del regime di *cash accounting* ai produttori agricoli. – 6. Il regime IVA delle attività agricole connesse. – 7. Il particolare regime IVA riservato alle attività agrituristiche. – 8. L'attività di produzione e cessione di energia elettrica rinnovabile da parte dei produttori agricoli nella disciplina dell'IVA. – 8.1. L'estensione dell'ambito applicativo del *reverse charge* al settore agro-energetico. – 9. I conferimenti di prodotti agricoli alle cooperative. – 10. Il regime IVA degli acquisti intracomunitari. – 11. Le cessioni intracomunitarie e il calcolo dell'IVA teorica.

1. *Introduzione*

Com'è noto, le locuzioni normalmente impiegate dal legislatore tributario per descrivere gli elementi tipici della fattispecie impositiva, non trovano impiego relativamente all'Imposta sul Valore Aggiunto [1].

Invero, nel richiamato sistema, a venire in rilievo non sono i *soggetti passivi*, il *presupposto*, o la *base imponibile*, quanto, piuttosto, l'*elemento soggettivo* e l'*elemento oggettivo*, «i quali, in uno con la territorialità, costituiscono le componenti concorrenti alla descrizione della sfera degli scambi che mettono in moto il peculiare meccanismo applicativo del tributo» [2].

---

[1] Cfr. F. PADOVANI, *L'Imposta sul Valore Aggiunto*, Ospedaletto (Pi), 2007, p. 10.

[2] A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, p. 728. Conformi L. CASTALDI, *Le operazioni imponibili*, in *L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 2001, p. 35 e F. PADOVANI, *op. cit.*, p. 11.

Proprio questa scelta normativa può ritenersi alla base dell'avvertita necessità di premettere alla disamina della c.d. IVA agricola, una breve introduzione, di carattere generale, sul contenuto delle cc.dd. operazioni imponibili.

In argomento si può richiamare, anzitutto, il disposto dell'art. 2 della Direttiva 112/2006, recepito dall'art. 1 del D.P.R. n. 633/1972 [3],che circoscrive l'ambito di applicazione dell'Imposta che ci occupa alle *cessioni di beni* e alle *prestazioni di servizi* avvenute nel territorio di uno degli Stati appartenenti all'UE, nell'esercizio di un'impresa, arte, o professione; ovvero di importazioni da chiunque effettuate [4].

A chi scrive sembra, inoltre, opportuno sottolinerare come, in mancanza di una definizione unitaria dell'*operazione economica* rilevante ai fini del tributo, la classificazione di un atto a titolo oneroso come *cessione di beni* o come *prestazione di servizi*, oltre ad assumere rilievo formale, risulti, anche, funzionale alla corretta applicazione delle disposizioni contenute nella normativa in esame [5].

---

[3] L'oggetto dell'imposta in esame e il suo ambito di applicazione risultano precisati dall'art. 1 della Direttiva 112/2006, secondo cui l'IVA è «un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione. A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

[4] In argomento giova richiamare Corte Giust., sentenza 26 marzo 1987, *Commission v. Netherlands*, pp. 7-8, secondo cui: «la nozione di attività economica è definita all'art. 4, n. 2 nel senso che vi sono incluse tutte le attività di produttore, di commerciante, o di prestatore di servizi, comprese in particolare quelle inerenti alle professioni liberali o assimilate». Invero, secondo la Corte, «l'analisi di queste definizioni mette in rilievo la vastità della sfera d'applicazione determinata dalla nozione di attività economiche, in quanto essa congloba tutte le prestazioni di servizi dei liberi professionisti, nonché il suo carattere obiettivo, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dalle sue finalità e dai suoi risultati». In dottrina, *amplius*, A. CONTRINO, *Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, III, p. 10535; A. COMELLI, *L'esercizio di impresa quale elemento soggettivo della sfera di applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, IV, p. 10683. N. D'AMATI, *Le fattispecie soggettive nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 261; P. CENTORE, *Iva europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell'Iva nazionale e comunitaria*, Milano, 2006, p. 148 ss.; P. FILIPPI, *Riflessi delle recenti modifiche Iva sulla nozione di esercizio di impresa e di esercizio di arte e professione*, in *Giur. comm.*, 1979, I, p. 871 ss.; R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto: disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977; G. MINERVINI, *Il presupposto soggettivo dell'obbligazione Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, p. 615 ss.

[5] In argomento, *amplius*, G. FALSITTA, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Milano, 2014, p. 575.

Ciò in quanto, non solo, l'inclusione nell'una o nell'altra delle richiamate categorie risulta essenziale ai fini dell'accertamento della sussistenza del requisito "oggettivo" richiesto per l'applicazione dello stesso, ma comporta, anche, importanti differenze in ordine al momento di effettuazione dell'operazione, alla determinazione del requisito della territorialità, all'assoggettabilità o meno ad IVA di particolari ipotesi di autoconsumo; nonché, all'applicazione dell'aliquota e all'adempimento degli obblighi contabili [6].

Tralasciando, per evidenti ragioni di sintesi, la disamina delle motivazioni costituzionali e sistematiche che hanno portato all'introduzione dell'imposta [7],ai nostri fini occorre, subito segnalare come affianco al regime applicabile alla generalità dei contribuenti, la normativa IVA preveda alcuni regimi "speciali" destinati ad agevolare – sia dal punto di vista degli adempimenti, sia relativamente il carico fiscale – i soggetti che svolgano attività ritenute conomicamente marginali. Il più rilevante di questi, non solo, per il numero di contribuenti coinvolti, ma anche per le particolarità applicative, è il regime riservato al settore agricolo dagli artt. 34 e 34-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [8].

Mentre i soggetti ordinari sono tenuti a detrarre dall'IVA sulle operazioni effettuate, l'IVA effettivamente assolta, dovuta o addebitata a titolo di rivalsa, in relazione ai beni importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, per i produttori agricoli, la detrazione di cui all'art. 19 del D.P.R. è, infatti, forfettizzata, applicando all'imponibile delle cessioni le *percentuali di compensazione* stabilite per gruppi di prodotti, con Decreto del Ministero delle Finanze, di concerto con il Ministro per le politiche agricole [9].

---

[6] Cfr. P. CENTORE, *Iva europea. Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, Milano, 2012, p. 23, cui si rimanda anche per più ampi riferimenti dottrinali.

[7] Tali profili sono stati oggetto di accurata disamina da parte di A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, p. 312 ss. e S. FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000, p. 112 ss., ai quali si rimanda per i necessari approfondimenti.

[8] Per uno studio approfondito dell'imposta che ci occupa, si v., M. GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2013; ID., *Il principio d'inerenza nel sistema sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitar*i, Ospedaletto (Pi), 2012; R. LUPI, voce *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1997; F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979; F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1974; A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, p. 728. In prospettiva comunitaria, si v. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, p. 337; M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale nell'Unione Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 361; A. DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003, I, p. 1.

[9] In argomento, *amplius*, M. INTERDONATO, *L'impresa agricola e il sostegno comunita-*

Gli stessi contribuenti possono, inoltre, determinare l'IVA dovuta per le cessioni di beni e servizi derivanti dall'esercizio delle attività connesse di cui all'art. 2135 c.c. riducendo l'imposta sulle operazioni attive del 50%, a titolo di detrazione forfettaria del tributo sugli acquisti [10].

Tale disciplina merita particolare attenzione ai nostri fini in quanto, non solo, comporta uno snaturamento "di fatto" del meccanismo applicativo dell'imposta in esame, ma si accompagna, anche, all'evidente attenuazione di uno dei principi cardine posti alla base della sua introduzione a livello europeo: la neutralità [11].

Ebbene, in via generale, il regime agevolato destinato all'agricoltura trova il suo fondamento giuridico nell'art. 25 della Sesta Direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 – che autorizza, espressamente, gli Stati membri ad applicare ai produttori agricoli, per i quali l'assoggettamento al regime normale dell'IVA si riveli troppo gravoso, «un regime forfettario inteso a compensare l'onere dell'IVA pagata sugli acquisti di beni e servizi».

A questa prima disposizione ha fatto seguito la disciplina introdotta dagli artt. da 295 a 305, della Direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006.

Il primo fornisce la definizione dei soggetti e delle operazioni economiche interessate dall'applicazione del regime forfettario, avendo cura di includervi, espressamente: a) le prestazioni di servizi effettuate dal produttore agricolo «con la manodopera di cui dispone o con la normale attrezzatura della propria azienda agricola, silvicola o ittica, e che normalmente contribuiscono alla realizzazione della produzione agricola»; e b) le «attività di trasformazione» realizzate dallo stesso soggetto su prodotti «provenienti essenzialmente dalla sua produzione» e con mezzi normalmente usati nell'esercizio della sua attività.

Gli articoli successivi si occupano, invece, di chiarire il meccanismo applicativo della detrazione in esame, da un lato, accordando agli Stati membri la possibilità di escludere «talune categorie di produttori agricoli, nonché, i produttori agricoli per i quali l'applicazione del regime normale dell'IVA o, eventualmente, delle modalità semplificate di cui all'articolo 281, non crei difficoltà amministrative»; e dall'altro, riconoscendo a ogni agricoltore forfettario il diritto di optare per l'applicazione del regime normale o di quello semplificato, secondo le modalità e le condizioni stabilite dai legislatori domestici [12].

---

rio all'agricoltura. Trattamento tributario, Padova, 2006, *passim*; P. MAGNO, *Sul concetto di impresa agraria nel decreto istitutivo dell'Iva*, in *Riv. dir. agr.*, 1973, p. 239 ss.

[10] Cfr. G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2014, p. 604.

[11] Così S. DIGREGORIO NATOLI, *Meccanismi applicativi dell'IVA in agricoltura*, in *il Fisco*, 2009, XXXLVII, p. 7750.

[12] La disciplina in esame trova, però, applicazione solo per le cessioni di prodotti e le forniture di servizi agricoli, nel senso definito dal par. 2 del richiamato art. 25, mentre, le

La *ratio* delle norme richiamate e i relativi presupposti applicativi sono stati, più volte, al centro delle pronunce della Corte di Giustizia europea [13].

È stata, in specie, quest'ultima ad accreditare, definitivamente, il carattere derogatorio del regime speciale destinato ai produttori agricoli, per ricavarne la necessità di circoscriverne l'ambito di applicazione a quanto strettamente necessario a realizzarne gli scopi [14].

La stessa Corte ha, inoltre, chiarito come la relativa introduzione risponda a un imperativo di semplificazione, legato alla necessità di compensare l'onere dell'imposta sugli acquisti di beni e servizi degli agricoltori con il pagamento di una compensazione forfettaria ai produttori agricoli che esercitano la loro attività nel contesto di un'azienda agricola, silvicola o ittica, allorché forniscono prodotti agricoli o eseguono prestazioni di servizi agricoli [15].

---

altre operazioni effettuate dagli agricoltori forfettari sono soggette al regime generale della Sesta Direttiva. Più esattamente, in base a tale disposto normativo, si considerano "prodotti agricoli", i beni risultanti dalle attività elencate nell'allegato A allo stesso documento, che sono prodotti dalle aziende agricole, silvicole o ittiche di ogni Stato membro. Per «prestazioni di servizi agricoli", si intendono, invece, le prestazioni servizi elencate nell'allegato B, «effettuate da un produttore agricolo con la manodopera di cui dispone e/o con la normale attrezzatura della propria azienda agricola, silvicola o ittica». Su tali profili G. PORCARO, *I regimi speciali Iva*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, p. 202, secondo cui, la Direttiva comunitaria «consente agli Stati membri la predisposizione di un regime speciale per l'attività di agricoltura, la cui unica portata sia quella di concedere la sola forfetizzazione della detrazione; in altri termini, non sembra prevista la possibilità di derogare al regime ordinario per quanto concerne la fase della cessione di prodotti agricoli. Le agevolazioni ipotizzate in ambito comunitario dovrebbero cioè attenere esclusivamente alla quantificazione della detrazione dell'Iva, senza che nulla possa essere disposto in relazione alla determinazione della imposta sulle operazioni imponibili, il cui regime non sembra che quindi possa allontanarsi da quello ordinario».

[13] Per una disamina puntuale dei principali approdi della giurisprudenza europea in materia di IVA, si v. F. CAPELLO, L*a giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia IVA (1977-2014)*, *parte prima*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, p. 20141.

[14] Corte Giust., sentenza 15 luglio 2004, causa C-321/2002, *Finanzamt Rendsburg v. Detlev Harbs.*

[15] Corte Giust., sentenza 15 luglio 2004, causa C-321/2002, *Finanzamt Rendsburg v. Detlev Harbs.* Conforme Corte Giust., sentenza 26 maggio 2005, causa C-43/04, *Finanzamt Arnsberg v. Stadt. Sundern. Amplius*, F. CAPELLO, *Regime speciale per i produttori agricoli e operazioni inesistenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, p. 20287. Sostanzialmente conforme la sentenza 8 marzo 2012, causa C-524/10, *Commissione v. Repubblica Portoghese*, pp. 48-49. in cui la stessa Corte, decidendo sul regime speciale istituito dallo Stato in questione, che, di fatto, esentava gli imprenditori agricoli dal pagamento dell'IVA, da un lato, ha ribadito come lo stesso persegua, nel contempo, un obiettivo di semplificazione e un obiettivo di compensazione dell'onere dell'IVA sopportato a monte; e, dall'altro, ha rammentato come il carattere derogatorio ad esso riferibile non possa, comunque, tradur-

Siffatta disciplina che, come espressamente chiarito dal paragrafo 3 del richiamato art. 25, non può mai avere l'effetto di procurare agli agricoltori forfettari rimborsi superiori agli oneri dell'imposta sul valore aggiunto a monte, è stata trasposta nell'ordinamento italiano dagli artt. 34 e 34-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [16].

Il primo, originariamente, prevedeva che l'imposta dovuta sulle cessioni di prodotti agricoli fosse calcolata applicando le stesse percentuali dovute per l'imposta sugli acquisti.

Per questa via – dato che i due valori finivano, normalmente, per equivalersi – l'impresa agricola finiva, dunque, per essere esentata da ogni obbligo di versamento.

Laddove l'IVA in detrazione «fosse (come avveniva ordinariamente) di ammontare inferiore rispetto all'IVA a debito», si realizzava, infatti, «una vera e propria "rendita IVA"», attribuendosi all'imprenditore un beneficio che assumeva i caratteri di un «sussidio finanziario (proporzionatamente crescente in ragione dell'ammontare del valore aggiunto delle operazioni agricole)» [17].

Le distorsioni della concorrenza che tale meccanismo determinava, essenzialmente a motivo del fatto che il carico fiscale relativo alle cessioni di uno stesso prodotto agricolo variasse a seconda che l'agricoltore cedente applicasse il regime speciale o il regime normale, hanno, nondimeno, indotto il legislatore nazionale a rivederne completamente la struttura [18].

---

si in una esenzione dal pagamento dell'imposta, che lederebbe la neutralità posta alla base del funzionamento del sistema. Ai nostri fini degna di nota risulta, anche, la sentenza 5 settembre 2011, C-180/10 e C-181/10, *Jarosław Słaby v. Minister Finansów (C-180/10) e Emilian Kuć e Halina Jeziorska-Kuć v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10)*, secondo cui, il soggetto che cede il bene realizza, iniziative di commercializzazione fondiaria, mobilitando mezzi analoghi a quelli utilizzati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, deve essere considerato come esercente un'«attività economica» e, conseguentemente, soggetto all'IVA, a prescindere dal fatto lo stesso possa beneficiare del regime comune forfetario per i produttori agricoli previsto dagli artt. 295 e ss. della Direttiva IVA.

[16] Per uno studio approfondito dell'imposta che ci occupa, si v. M. GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2013; R. LUPI, voce *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1997; F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto Aspetti giuridici*, Bologna, 1979; F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1974; A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, p. 728. In prospettiva comunitaria, si v. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, p. 337; M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale nell'Unione Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 361; A. DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003, I, p. 1.

[17] Cfr. P. BORIA, *La disciplina tributaria dell'agricoltura*, cit., p. 327.

[18] In argomento A.F. URICCHIO, *Riflessi fiscali della nuova disciplina del settore agrico-*

E, invero, l'art. 5 del D.Lgs. n. 313/1997 ha riscritto l'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972, trasformando il regime speciale di applicazione del tributo in un regime speciale di detrazione, in funzione del quale, mentre la detrazione dell'imposta è rimasta forfettizzata, a copertura dell'IVA assolta per l'acquisto di beni e servizi necessari per l'espletamento dell'attività agricola o di pesca, nella misura corrispondente alle percentuali di compensazione applicate sull'ammontare imponibile dei prodotti ceduti; alle cessioni di prodotti agricoli e ittici si applicano le aliquote IVA proprie di tali beni, salvo alcune, limitate, eccezioni [19].

Nelle intenzioni del legislatore, questa norma avrebbe dovuto entrare in

---

lo, in *Rass. trib.*, 2002, I, p. 47, secondo cui: «La precedente formulazione dell'art. 34, pur trovando fondamento nella normativa comunitaria, non appariva del tutto conforme alle indicazioni da esse provenienti, soprattutto nella parte in cui prevedeva l'applicazione dell'imposta attraverso aliquote espresse da percentuali di compensazione, generalmente inferiori rispetto alle aliquote ordinarie. (…) La nuova disciplina, invece, limita l'applicazione del regime speciale ai produttori agricoli di dimensioni medio piccole (aventi un volume d'affari non superiore a 40 milioni), eliminandolo per quelle più grandi per le quali non si ritengono sussistenti "difficoltà amministrative". Essa, inoltre, rende uniformi le aliquote applicabili alle cessioni di prodotti agricoli da chiunque poste in essere, spostando le percentuali di compensazione nella fase del computo della detrazione, con la conseguenza della forfetizzazione della stessa in misura corrispondente all'importo risultante dall'applicazione sull'ammontare delle operazioni imponibili di dette percentuali».

[19] Così M. FRASCARELLI, *L'azienda agricola*, Milano, 2014, p. 113. In argomento anche M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'Imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, p. 83, secondo cui, la revisione realizzata con il D.Lgs. n. 313/1997 non ha eliminato completamente le distorsioni nel meccanismo di funzionamento del sistema comune d'imposta derivanti dalla definizione dei criteri di attribuzione della soggettività passiva sul modello delle imposte sui redditi, che opererebbe «una quasi svalutazione dell'elemento principale richiesto dalla normativa comunitaria costituito dalla effettuazione delle *operazioni Iva, cessioni di beni e prestazioni di servizi*». In argomento si v., anche, G. PORCARO, *I regimi speciali*, cit., p. 213, il quale evidenzia come: «la forfetizzazione dell'IVA detraibile spetta al "produttore agricolo" nozione, questa, che la norma si preoccupa di definire non specificatamente, ma attraverso il mero rinvio alla disciplina contenuta nell'art. 2135 del codice civile (...). La logica sistematica del rinvio all'art. 2135 del codice civile rispetto ad una eventuale autonoma qualificazione del soggetto esercente attività agricola non è certo una novità nell'ambito del sistema Iva, ma anzi rappresenta una scelta in qualche modo obbligata per il legislatore Iva, visto che già l'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 individua il requisito soggettivo ai fini dell'applicazione dell'imposta in esame nell'esercizio abituale di una delle attività appunto elencate nel citato art. 2135 del codice civile»; e A. BENAZZI, *L'agricoltura in Imposta sul valore aggiunto*, a cura di F. Tesauro, Torino, 2001, p. 359, che sottolinea come già l'art. 15 della II Direttiva CEE imponesse alla Commissione europea di sottoporre al più presto al Consiglio «proposte di direttive circa le modalità comuni d'applicazione dell'Iva per le operazioni riguardi i prodotti agricoli» e agli Stati membri di attivarsi «al fine di applicare agli imprenditori agricoli un regime agevolato che meglio si adattasse alle esigenze rinvenibili in ogni Stato membro».

vigore già dal 2000, relativamente ai soggetti che avessero realizzato un volume d'affari non superiore ai 40 milioni di vecchie lire (equivalenti a 20.658,28 euro).

Una serie di provvedimenti ministeriali hanno, tuttavia, rimandato l'applicazione del limite individuato, fino a quando l'art. 10, del D.L. 14 marzo 2005, n. 35 ha, definitivamente, abrogato il co. 3 dell'art. 34 novellato, per estendere l'ambito di applicazione del regime speciale a tutti gli operatori economici del settore.

Lo stesso Decreto ha, inoltre, introdotto: a) la detrazione forfetizzata anche in caso di cessione di prodotti derivanti da atti non assoggettati ad imposta, purché il cedente il donante o il conferente siano sottoposti al regime speciale; b) la possibilità di applicare separatamente l'imposta per le diverse attività agricole esercitate nella medesima impresa; e c) il vincolo triennale e non più quinquennale, per l'esercizio dell'opzione per il regime normale, senza l'obbligo di attesa del periodo di "ammortamento" della detrazione[20].

Anche questa disciplina ha, peraltro, subito talune modifiche ad opera dell'art. 2, co. 31 del D.L. 24 novembre 2006, n. 286 che, intervenendo sul sesto comma dell'art. 34, ha introdotto un unico limite al volume d'affari entro il quale opera il regime di esonero dei produttori agricoli.

Ad esito dei richiamati interventi normativi, i regimi applicabili ai soggetti di cui all'art. 2135 c.c. sono, sostanzialmente, tre.

I produttori agricoli possono, invero, determinare l'IVA: a) con l'applicazione del regime speciale e, quindi, con detrazione a monte in base alle percentuali di compensazione; b) con l'esonero dagli adempimenti, nel caso di volume d'affari uguale o inferiore a 7.000 euro; c) con l'applicazione dell'IVA in maniera ordinaria.

Di ognuno di questi si cercherà, dunque, di dare sommariamente conto nelle pagine che seguono, non tanto per descriverne dettagliatamente i risvolti operativi, quanto per individuarne la *ratio* generale e gli eventuali limiti.

2. *Il regime speciale per i produttori agricoli: ambito di applicazione soggettivo ed operazioni economiche rilevanti*

La possibilità di avvalersi del regime speciale IVA destinato ai produttori agricoli è subordinata al concorso di più requisiti di natura *oggettiva* e *soggettiva*.

---

[20] Sul punto, *amplius*, A. CISLAGHI, *Regime speciale in agricoltura senza limiti di volume d'affari*, in *L'IVA*, 2005, VI, p. 21.

Invero, a venire in rilievo è, da un lato, il tipo di attività esercitata e il modo in cui la stessa viene praticata; e, dall'altro, la qualificazione giuridica dell'operatore economico potenzialmente coinvolto dal tributo. In linea di massima, il profilo oggettivo delle operazioni rilevanti ai fini IVA risulta dagli artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972, che individuano, rispettivamente, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi coinvolte dall'applicazione del tributo, muovendo dall'enunciazione di una nozione generale delle stesse, cui fanno seguito una serie di ipotesi *assimilate* e di fattispecie *escluse*[21].

Il primo di tali articoli definisce le cessioni di beni come atti a titolo oneroso che importino il trasferimento della proprietà, oppure la costituzione o il trasferimento di diritti reali su beni di ogni genere, assimilando a questi ultimi: le vendite con riserva di proprietà; le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolanti per entrambe le parti; i passaggi di beni tra commissionario e committente; nonché, talune cessioni gratuite di beni[22]; e le assegnazioni ai soci, a qualsiasi titolo, da parte di società o enti[23].

Il secondo fonda la definizione del concetto di *prestazione*[24] sul requisito della corrispettività, risolvendolo nell'esecuzione di un obbligo che non sia di

---

[21] Cfr. G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 579.

[22] Ad eccezione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientri nell'attività propria dell'impresa di costo unitario non superiore a euro 25,82 e della destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore, dell'artista o professionista o ad altre finalità estranee all'attività esercitata, anche se conseguenti alla cessazione della stessa.

[23] In argomento si v. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 225, secondo cui, in sostanza, «per i soggetti passivi formali (…) quel che conta è che la singola operazione economica sia valutabile economicamente in funzione di un corrispettivo, oppure di un "valore aggiunto" che, se non sottoposto a tassazione, determinerebbe un salto d'imposta nella catena traslativa dell'incidenza impositiva».

[24] L'art. 3, co. 1-2 del D.P.R. n. 633/1972 dispone, testualmente, che: «1. Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte. 2. Costituiscono, inoltre, prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo: 1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili; 2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti; 3) i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni. Non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente; 4) le somministrazioni di alimenti e bevande; 5) le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto».

dare, il cui adempimento avviene a fronte di un vantaggio economicamente valutabile per il prestatore, che costituisce la causa giustificatrice del servizio [25].

Perché le singole operazioni economiche assumano, concretamente, rilievo ai fini IVA è, peraltro, necessario che vengano effettuate nell'esercizio di imprese, ovvero di arti e professioni.

Le stesse devono, dunque, venire ad esistenza: a) nello svolgimento per professione abituale, ancorché non esclusivo, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2195 e 2135 c.c., pure in mancanza di organizzazione in forma d'impresa; nonché, delle prestazioni di servizio non contemplate dall'art. 2195 c.c., se organizzate in forma d'impresa [26]; ovvero, b) nell'esercizio di qualsiasi attività abituale di lavoro autonomo di persone fisiche, società semplici o associazioni professionali.

Come accennato in premessa, al regime generale fanno, peraltro, da corollario una serie di regimi speciali, la cui applicazione risulta, necessariamente, condizionata al concorso di requisiti che attengono, specificamente, alla categoria di contribuenti da agevolare.

Uno di questi è, evidentemente, il regime forfettario riservato alle imprese agricole, in ossequio a una valutazione protezionistica dell'agricoltura ispirata dall'apprezzamento dell'intrinseca debolezza di tale settore produttivo [27].

L'applicazione in sede nazionale di siffatto regime, più che su un unico criterio attinente alla qualità formale del soggetto che effettua le cessioni, si basa sull'insieme delle condizioni indicate dall'art. 25 della VI Direttiva IVA [28].

---

[25] G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 581. In senso conforme Corte Giust., sentenza 3 settembre 2015, causa C-463/14, *Asparuhovo Lake Investment Company OOD v. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, p. 35, secondo cui: «la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato e che una prestazione di servizi è pertanto imponibile solo quando esista un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto. Di conseguenza, una prestazione è imponibile soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, in cui il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario».

[26] Su tali profili, *amplius*, M. INTERDONATO, *op. ult. cit.*, p. 11, sottolineando la mancata coincidenza tra la nozione di impresa rilevante ai fini IVA e la definizione di cui all'art. 32 TUIR. In quest'ottica già S. MULEO, *Impresa agraria ed imposizione reddituale*, cit., p. 51 e P. BORIA, *La disciplina tributaria dell'impresa agricola*, cit., p. 313.

[27] Cfr. P. BORIA, *op. ult. cit.*, p. 328.

[28] Conforme Cass., sez. trib., sentenza 19 giugno 2015, n. 12763, secondo cui: «Il concreto atteggiarsi dell'attività d'impresa, agricola e commerciale, è dato potenzialmente mutevole. Infatti, il legislatore e la giurisprudenza di legittimità, per l'applicazione del re-

Tali condizioni attengono, non solo (e non tanto), alla qualificazione giuridica del soggetto passivo ma, anche, alle modalità con cui lo stesso esercita la sua attività imprenditoriale o professionale.

Il riferimento attiene, anzitutto, ai requisiti di *stabilità* ed *economicità* dell'attività concretamente condotta dal singolo operatore economico.

Perché quest'ultima assuma rilievo ai nostri fini, è, invero, necessario che le operazioni ad essa riferibili siano poste in essere stabilmente; e che abbiano un effettivo contenuto economico.

Non può, quindi, trattarsi del mero godimento di un bene, né di attività finalizzate alla semplice realizzazione di un'utilità per l'operatore economico potenzialmente coinvolto dall'applicazione del tributo [29].

Anche questi profili sono stati più volte al centro dell'attenzione della giurisprudenza europea, la quale ha, anzitutto, precisato come la vendita dei frutti di un bene materiale debba, in ogni caso, considerarsi quale "sfruttamento" del bene stesso, ai sensi dell'art. 9, n. 1, co. 2 della Direttiva sull'IVA [30].

Gli stessi gudici, nel far rientrare lo sfruttamento di un impianto fotovoltaico nell'ambito delle "attività economiche" ha, anche, chiarito come la nozione di introiti debba essere intesa nel senso di una remunerazione percepita come contropartita dell'attività esercitata; di guisa che per considerare che lo sfruttamento di un bene avvenga al fine di ricavarne introiti nessun rilievo assuma il fatto che lo stesso sia o meno finalizzato a generare profitti [31].

---

gime fiscale delle imprese agricole, richiedono di valutare, volta per volta, la rilevanza quantitativa e qualitativa degli apporti, al fine di stabilire se l'attività connessa non risponda prevalentemente a scopi commerciali od industriali e realizzi, quindi, utilità indipendenti o prevalenti rispetto all'attività agricola».

[29] A. IACONO, *In assenza di un obiettivo imprenditoriale, esclusa da IVA l'organizzazione del trasporto scolastico da parte di un Comune*, in *L'IVA*, 2016, VII, p. 27.

[30] Al riguardo si può citare, ad esempio, la sentenza 19 luglio 2012, emessa in causa C-263/2011, *Ainars Redlihs.* Tale pronuncia verte su una controversia sorta in Lettonia e legata alla vendita occasionale di legna da parte di un contribuente (non soggetto passivo IVA) che, per rimediare alle conseguenze di una tempesta, aveva dovuto tagliare gli alberi di un bosco acquistato per usi personali, traendone, conseguentemente, un profitto, la Corte di Giustizia ha, anzitutto, precisato come la vendita dei frutti di un bene materiale debba, in ogni caso, essere considerata quale "sfruttamento" del bene stesso, ai sensi dell'art. 9, n. 1, co. 2 della Direttiva sull'IVA. Più esattamente, per i Giudici europei, il fatto che quest'ultimo si presti a uno sfruttamento esclusivamente economico può, di regola, ritenersi sufficiente per ammettere che il proprietario lo utilizzi per attività economiche e, quindi, per realizzare introiti aventi carattere di stabilità. Laddove lo stesso possa essere utilizzato anche per fini privati, occorre, invece, analizzare il complesso delle circostanze nelle quali viene sfruttato, al fine di determinare se il richiamato utilizzo sia volto o meno «a realizzare introiti aventi carattere di stabilità».

[31] V. Corte Giust., sentenza 20 luglio 2013, causa C-219/2012.

Tanto la normativa, quanto la giurisprudenza comunitaria fanno, peraltro, riferimento ad altri due requisiti riguardanti il modo in cui l'attività deve essere esercitata per risultare rilevante ai fini IVA e che attengono all'*indipendenza* e alla *ininfluenza* del suo scopo e del suo risultato.

Il primo comporta la necessità di escludere dall'ambito di applicazione dell'imposta i lavoratori dipendenti e i soggetti vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato, o da qualsiasi rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione, in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione e alla responsabilità del datore di lavoro [32].

Il secondo induce a non porre vincoli alla rilevanza dell'attività svolta in funzione e dipendenza della causa degli atti compiuti.

In buona sostanza, possono, quindi, essere assoggettati all'IVA, non solo, coloro che perseguano un'attività di lucro ma, più genericamente, tutti quelli che operino secondo un criterio di "commercialità" [33].

Tale indirizzo è stato, puntualmente, recepito dall'ordinamento nazionale, nel cui ambito, la fruizione della detrazione forfettaria è subordinata al concorso di un presupposto soggettivo rappresentato dalla circostanza che il contribuente che effettua la cessione sia qualificabile come imprenditore agricolo [34]; e

---

[32] Cfr. art. 4, n. 1, co. 1, IV Direttiva IVA. In prospettiva analoga si v. le Conclusioni rese in data 20 maggio 1999, dall'Avv. Gen. Georges Cosmas, nella causa C-23/98, *Heerma*, secondo cui il riferimento all'indipendenza operato dalla norma non riguarda, genericamente, il regime giuridico o la professione della persona che esercita un'attività economica, bensì le circostanze particolari nelle quali tale attività viene esercitata. Per qualificare una persona come soggetto passivo dell'IVA occorre, invero, che la stessa rappresenti l'unico operatore cui l'attività in esame può essere riferita.

[33] Nella sentenza 1° aprile 1982, emessa in causa C-89/81, *Hong Kong Trade development Council*, la Corte di Giustizia ha affermato che «quando l'attività consiste esclusivamente nel fornire presetazioni senza una contropartita diretta, non vi è una base imponibile e dette prestazioni gratuite non sono soggette all'Imposta sul Valore Aggiunto. Il prestatore, in questo caso, va equiparato al consumatore finale, poiché al suo livello termina il circuito di produzione e distribuzione. Infatti, il vincolo che lo unisce al beneficiario del bene o del servizio non rientra in una categoria contrattuale che possa venir assoggettata ad una armonizzazione fiscale generatrice di neutralità concorrenziale».

[34] In argomento A. COMELLI, *L'esercizio di impresa quale elemento soggettivo della sfera di applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, IV, p. 10683, che pone, particolarmente, in luce come il concetto di soggettività passiva che emerge dal disposto dell'art. 9 della Direttiva 112/2006, "oggettivizzi" la definizione medesima, in funzione dell'esercizio di un'attività economica, semplificando, così, il fenomeno della soggettività passiva, «pur in considerazione della sua essenziale rilevanza sul versante del principio della neutralità fiscale, in un'ottica concorrenziale». In questa prospettiva, «chi esercita un'attività economica in modo indipendente è», invero, «considerato soggetto passivo, a nulla rilevando se quella attività è svolta con una veste giuridica formale, come, a titolo meramente esemplificativo, quella di una società di persone o di capitali, in alternativa all'esercizio della medesima attività da parte di un imprenditore in forma individuale».

di un presupposto oggettivo legato all'inclusione del prodotto ceduto nella Tabella contemplata dall'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972[35].

È, anzitutto, di queste condizioni che occorre, quindi, dare conto a chi legge, ove ci si proponga di analizzare il meccanismo applicativo dell'imposta che ci occupa.

Ebbene, dal punto di vista soggettivo, la piena corrispondenza tra la nozione d'impresa agricola rilevante per il codice civile e la nozione accolta dall'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972, fa sì che ricadano nel regime speciale tutti i produttori agricoli, a prescindere dalle dimensioni e dalla struttura giuridica agli stessi riferibile[36].

In concreto, possono, dunque, avvalersi della detrazione forfettaria: a) gli imprenditori che svolgano una delle attività contemplate dall'art. 2135 c.c.[37]; b) gli imprenditori che svolgano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di ostricocoltura, di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché, di allevamento di rane; c) gli organismi agricoli di intervento[38]; d) le cooperative e

---

[35] Su tali profili, *amplius*, Cass., sez. trib., sentenze 25 novembre 2005, n. 24987 e 22 maggio 2006, n. 11992.

[36] In quest'ottica P. BORIA, *op. cit.*, p. 327 che, da un lato, sottolinea la significativa divergenza rispetto all'impostazione assunta nell'imposizione diretta; e dall'altro, osserva come non siano state neppure tracciate distinzioni regolamentari, almeno per quanto attiene al regime ordinario, tra l'impresa commerciale e l'impresa agricola. Invero, come affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza 10 febbraio 2001, n. 2135, nella disciplina IVA non esiste «l'esigenza di determinare la base imponibile dei proventi illeciti col metodo catastale», venendo, pertanto, meno la ragione di fondo di una differenziazione dell'imposizione dell'impresa agricola rispetto all'impresa commerciale. In quest'ottica, già A. FANTOZZI, voce *Imprenditore agricolo*, in *Enc. giur.*, XVI, Roma, 1990, p. 5; conforme M. INTERDONATO, *L'impresa agricola e il sostegno comunitario all'agricoltura. Trattamento tributario*, cit., p. 11, che sottolinea, anche, la differenza tra la definizione di impresa agricola accolta dal D.P.R. n. 633/1972 e quella di cui all'art. 32 TUIR che, pur essendo "affine" a quella di cui all'art. 2135 c.c., presenta alcune differenziazioni non irrilevanti. Per approfondimenti in materia si v., A. CONTRINO, *Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, cit., p. 10535.

[37] Le modifiche apportate al disposto dell'art. 2135 c.c. dal D.Lgs. n. 228/2001 hanno, indirettamente, comportato l'estensione dell'ambito di applicazione del regime speciale alle cessioni di beni acquistati in misura non prevalente presso terzi e ceduti con i propri, previa trasformazione e manipolazione, a condizione che i prodotti derivanti dai richiamati processi produttivi risultino ricompresi nella Tabella A, parte I, allegata al D.M. n. 633/1972.

[38] Per individuare questi soggetti occorre fare riferimento all'Agenzia per le erogazioni in agricoltura (AGEA), la quale provvede ad eseguire due tipologie di interventi: a) gli ammassi di prodotto, che consistono nelle vendite che il produttore agricolo deve effettuare secondo le regole di cui all'art. 6, co. 5 del D.P.R. n. 633/1972; e b) gli interventi finanziari a favore degli imprenditori. Ove tali soggetti abbiano come controparte produt-

dei loro consorzi; e) le associazioni e loro unioni costituite che effettuino cessioni di prodotti prevalentemente dei soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione; f) gli enti che provvedano per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto di produttori soci [39]; nonché, g) gli imprenditori che svolgano attività di allevamento mediante i contratti agrari associativi di cui all'art. 2170 c.c. [40].

Sono, invece, esclusi dalla disciplina in esame coloro che coltivino il terreno o allevino animali al solo fine dell'autoconsumo personale o familiare.

Tale affermazione, pur avendo carattere generale, necessita, peraltro, di essere precisata, con riferimento alle singole attività menzionate.

Per quanto attiene alle attività agricole "in senso stretto", giova, anzitutto, riferire di come il richiamo fatto dall'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972 alle attività contemplate dall'art. 2135 c.c. comporti la necessaria sussistenza di un'attività di produzione; di guisa che l'imprenditore agricolo che ceda prodotti non ottenuti dal fondo o dall'attività di allevamento non possa usufruire del regime speciale IVA [41].

Invero, per questa via: a) l'attività di coltivazione di terreni e di produzione

---

tori agricoli che applicano il regime normale, la detrazione forfettaria non è, peraltro, conveniente, posto che questi ultimi emettono fattura con aliquota ordinaria, generalmente maggiore delle percentuali di compensazione.

[39] Cfr. F. GAVIOLI, *Le nuove disposizioni IVA in agricoltura: i chiarimenti delle Entrate*, in *L'IVA*, 2016, VII, p. 48. In argomento giova rammentare come, prima dell'emanazione del D.Lgs. n. 228/2001, la nozione civilistica di produttore agricolo comprendesse, esclusivamente, le attività di coltivazione del fondo, della silvicoltura, dell'allevamento del bestiame e le attività connesse, intendendosi tali quelle dirette alla trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli se rientranti nel generico concetto di esercizio normale dell'agricoltura. Il richiamato decreto, nell'introdurre il limite della prevalenza dei prodotti agricoli che si trasformano, consente, invece, agli agricoltori di applicare il regime speciale IVA anche in relazione alla vendita di prodotti trasformati con i prodotti acquistati da terzi senza dover ricorrere all'impresa mista (per determinare analiticamente l'imposta riferita alla parte di operazioni che eccedano il concetto di agricoltura). Condizione necessaria è, invero, che i prodotti originari propri risultino prevalenti rispetto a quelli acquistati da terzi. Cfr. D. HOFFER, *Il fisco in agricoltura secondo la Cassazione*, in *L'informatore agrario*, 2010, XXIV, p. 63.

[40] Cfr. Ministero delle Finanze, Circolare 27 aprile 1973, n. 32. Sul punto S. DIGREGORIO NATOLI, *op. cit.*, p. 7752, che specifica come nel contratto di soccida possano essere considerati produttori agricoli, in quanto partecipi dell'attività di allevamento di cui si assumono i rischi in proporzione delle quote conferite, sia il soccidatario, sia il soccidante, che svolga in proprio l'attività di allevatore. Nelle cessioni dei frutti dell'allevamento la veste di contribuente viene, pertanto, «assunta dal solo soccidante se provvede alla vendita dell'intero prodotto; ovvero anche dal soccidatario, per la parte di sua spettanza che venga da esso direttamente ceduta».

[41] Cfr. G.P. TOSONI-F. PREZIOSI, *Agricoltura e fisco*, Milano, 2012, p. 34.

di piante ricade sempre nell'ambito di applicazione dell'IVA "agricola"; b) l'attività orto-florovivaistica rientra nello stesso regime speciale solo se non risultano trascesi, in misura rilevante, i limiti delle potenzialità del terreno, o dell'esercizio normale dell'agricoltura [42], ovvero, laddove le piante e i fiori oggetto di cessione realizzino, all'interno dell'azienda agricola, almeno una fase del proprio ciclo di produzione, ivi ottenendo un incremento qualitativo e quantitativo [43]; e c) l'attività di allevamento si considera "agricola" se almeno una fase del ciclo di vita degli animali si svolga nell'ambito dell'azienda [44], ma non anche ove il fondo venga utilizzato come mera area di sosta dei capi in attesa della macellazione [45].

In punto di allevamento di animali, occorre, inoltre, rammentare che: l'apicoltura si considera agricola a tutti gli effetti *ex* art. 2 della L. n. 313/2004; la cessione di bovini e suini rientra nell'ambito di applicazione del regime speciale solo se riferita a capi vivi; la cessione di conigli, piccioni, lepri, pernici, fagiani e rane ricade nello stesso regime solo relativamente ai capi destinati all'alimentazione umana; la vendita di animali da cortile e di struzzi si considera "agricola" sia nel caso in cui riguardi animali vivi, sia se avviene a seguito della relativa macellazione.

---

[42] Corte Cass., sez. trib., sentenza 18 dicembre 2008, n. 29636. Conforme F. GAVIOLI, *Regime speciale anche per il vivaista*, in *L'IVA*, 2009, III, p. 43.

[43] Cfr. A. ORLANDO, *Natura dell'attività di ortovivaista agli effetti dell'applicazione o meno del regime speciale IVA di cui all'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2003, I, p. 12.

[44] Nei casi in cui l'ingrasso e lo sviluppo siano elementi rilevanti, l'attività si considera agricola anche se gli animali vengono acquistati al di fuori dell'azienda; se permangono al suo interno solo per una fase del proprio ciclo biologico; nonché, se vengono alimentati con mangimi provenienti dall'esterno. Secondo la Comm. Trib. Centr., decisione 15 aprile 1994, n. 1377, lo stesso può, inoltre, dirsi per le attività di allevamento esercitate senza connessione con i terreno o senza produzione diretta delle scorte per l'alimentazione degli animali.

[45] In argomento, *amplius*, G. DI PAOLO, *Inapplicabilità del regime speciale IVA per l'agricoltura nel caso di utilizzo de fondo come semplice "area di sosta" del bestiame acquistato per la vendita*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 1998, XI, p. 128. Nella giurisprudenza di merito giova segnalare la decisione del 13 luglio 1990, n. 5245, in cui la Commissione Tributaria Centrate ha affermato che: «Si considera effettuata nell'esercizio dell'impresa agricola e quindi rientrante nel regime speciale per l'agricoltura e la pesca di cui all'art. 34 del D.P.R. 26 novembre 1972, n. 633, l'acquisto, l'allevamento e la successiva cessione di lattonzoli e magroni anche se nutriti ed ingrassati con siero di latte e, in larga misura, con mangimi industriali».Tale pronuncia vale, invero, a chiarire come per allevamento di animali possa intendersi anche l'attività di acquisizione di capi di bestiame in una prima fase del proprio ciclo biologico, posta in essere allo scopo di crescerli fino alla relativa cessione.

Da ultimo, mentre l'attività di allevamento di cavalli ha sempre carattere agricolo, la preparazione, selezione e addestramento di cavalli da avviare alle competizioni sportive, sotto la guida di istruttori dotati di particolari competenze tecniche, esula dall'ambito di applicazione del regime speciale, per ricadere nel novero delle attività commerciali [46].

Le attività connesse ricadono nell'ambito di applicazione del regime speciale *sub conditione* che i prodotti acquistati presso terzi: a) appartengano allo stesso comparto produttivo dei prodotti ottenuti sul fondo; b) subiscano una lavorazione all'interno dell'azienda agricola; e c) non prevalgano, quantitativamente, sui propri [47].

Per questa via, il produttore agricolo che acquisti prodotti presso terzi in misura non prevalente rispetto ai propri e li rivenda dopo averli trasformati o manipolati applica il regime di detrazione forfettaria destinato al settore agricolo; chi, acquistando prodotti presso terzi, si limiti a commercializzarli insieme ai propri, applica, invece, il regime IVA ordinario, a prescindere dalla prevalenza dei primi sui secondi [48].

Alla stessa stregua, l'attività di prestazione di servizi ricade nell'ambito d'applicazione del regime speciale solo nel caso in cui, nel suo esercizio, il produttore agricolo utilizzi prevalentemente attrezzature o risorse aziendali normalmente impiegate per l'attività agricola principale.

Per quanto attiene alle cooperative e ai consorzi agricoli occorre, invece, distinguere tra: a) cooperative di produzione, che esercitano direttamente l'attività agricola; b) cooperative di conferimento, che effettuano cessioni di beni prodotti dai propri soci; e c) cooperative di acquisto o di servizio.

---

[46] In argomento si v. la Risoluzione 2 febbraio 1985, n. 340464, con cui l'Amministrazione finanziaria ha chiarito come le imprese agricole che svolgano sia attività di allevamento di cavalli, sia la relativa preparazione agonistica debbano tenere la contabilità separata ai fini IVA, distinguendo l'attività di allevamento rientrante nel regime speciale, da quella di addestramento per le gare agonistiche, che ha natura commerciale.

[47] Tali profili sono stati oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale, con Circolare n. 44/E/2002, ha precisato come: «soddisfatto il requisito della prevalenza dei beni di produzione propria rispetto a quelli acquistati da terzi, e ricondotta in tal modo, per connessione, l'intera attività all'area dell'impresa agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile, si ritiene che il regime speciale IVA per l'agricoltura trivi applicazione sul complesso delle cessioni effettuate nell'ambito di tale attività». Sostanzialmente conforme la Circolare 16 febbraio 2005, n. 6/E, in cui si afferma la necessità di circoscrivere l'ambito di applicazione della disciplina in esame «soltanto alle attività di fornitura di servizi svolte mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata».

[48] In quest'ottica G. CATTELAN, *Il nuovo "forfait" IVA per le attività agricole connesse*, in *Corr. trib.*, 2004, XX, p. 1579.

Invero, mentre le prime applicano sempre il regime IVA speciale [49], le seconde possono detrarre forfettariamente l'imposta calcolata sull'ammontare delle cessioni effettuate, solo a condizione che: 1) i prodotti ceduti provengono, prevalentemente, dalle aziende agricole dei soci e risultano compresi nella più volte citata Tabella ministeriale; 2) i prodotti acquistati presso terzi appartengono allo stessi settore produttivo di quelli conferiti dai soci e sono sottoposti a un processo di trasformazione e/o manipolazione; e 3) i beni e i servizi forniti prevalentemente, ai propri attengano alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico [50]; e le terze applicano l'IVA nei modi ordinari [51].

Una volta tratteggiato (sia pure per grandi linee) l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina che ci occupa, si può procedere nell'analisi del secondo elemento cui il legislatore domestico subordina l'applicazione del regime speciale IVA, rappresentato dalla necessità che le cessioni imponibili riguardino i prodotti agricoli ed ittici contemplati dalla prima parte della Tabella allegata al Decreto n. 633/1972 [52].

Al riguardo occorre, preventivamente, rammentare come la stessa Tabella abbia ad oggetto un elenco tassativo di beni tra cui figurano sia prodotti che

---

[49] In argomento giova rammentare la possibilità di applicare il regime speciale IVA anche alle cooperative che svolgano attività di manipolazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti dei soci. Secondo la Risoluzione 12 giugno 2012, n. 65/E, detti enti rappresentano, invero, «una sorta di prolungamento dell'attività del socio, per effetto del quale, nell'ambito della vendita di prodotti agricoli, le attività connesse rappresentano una fase dell'attività di commercializzazione svolta dalla cooperativa per conto dei soci medesimi». In argomento degna di nota, appare, anche, la sentenza 11 dicembre 2009, n. 220, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha confermato l'applicabilità del regime speciale alle cooperative agricole che, al fine di realizzare una migliore redditività dei prodotti conferiti dai propri soci, si sostituiscano a questi ultimi, realizzando un'ottimizzazione dei costi nello svolgimento delle attività proprie dell'imprenditore agricolo e di quelle ad esse connesse.

[50] Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare 14 maggio 2002, n. 44/E. In argomento, si era, peraltro, già espressa la Circolare ministeriale 24 dicembre 1997, n. 328/E, secondo cui le cooperative agricole ed i loro consorzi applicano il regime speciale a condizione che i produttori per conto dei quali sono effettuate le cessioni di prodotti agricoli possano essere qualificati come soggetti "agevolabili" ai sensi dell'art. 34. In dottrina, *amplius*, F. GAVIOLI, *Applicabile il regime speciale anche alle coop agricole*, in *Agr.*, 2010, III, p. 38.

[51] Cfr. G. PASTORE-A. DE RINALDIS, *op. ult. cit.*, p. 98.

[52] Al riguardo giova, peraltro, rilevare come il regime speciale sia applicabile, anche: alla manipolazione, conservazione, trasformazione e commercializzazione diretta dei propri prodotti; alla manipolazione, conservazione, trasformazione e commercializzazione di prodotti acquisiti da terzi, a condizione che sia rispettato il principio della prevalenza e, dunque, che l'ammontare di questi ultimi prodotti non sia superiore a quelli provenienti dal proprio fondo.

si trovano nel loro stato originario (quali, ad esempio, ortaggi, fiori e frutta), sia prodotti trasformati (quali, ad esempio, olio, vino e formaggi) [53].

Oltre alle cessioni di beni contemplati dalla prima parte della Tabella allegata dal D.P.R. n. 633/1973, i produttori agricoli possono, peraltro, effettuare cessioni di beni "diversi" e/o prestazioni di servizi. Si tratta, ad esempio, dell'attività agrituristica prevista dall'art. 5, della L. n. 413/1991 e delle attività cc.dd. di impresa agricola "mista", regolamentate dall'art. 34, co. 5 del D.P.R. n. 633/1972.

Le prime, seppure "complementari" e "accessorie" all'attività principale, sono escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 34 e si avvalgono di un particolare metodo di determinazione forfettaria dell'imposta che comporta la riduzione dell'imposta relativa alle operazioni imponibili nella misura del 50% del suo ammontare complessivo.

Le seconde si sostanziano: a) nelle ipotesi in cui il produttore agricolo produca e venda beni diversi da quelli compresi nella richiamata Tabella; b) nelle ipotesi in cui il produttore agricolo compri beni che utilizzi direttamente per diversificare e/o migliorare i propri prodotti; e c) nelle ipotesi in cui il produttore agricolo compri e venda beni compresi e non compresi nella stessa Tabella [54].

Anche di queste ultime si darà, dunque, conto nelle pagine successive, nell'ottica di individuare il regime ad esse concretamente applicabile.

---

[53] Sul punto, S. SETTI, *Regime Iva in agricoltura: novità in tema di percentuali di compensazione*, in *L'IVA*, 2016, VII, p. 4, il quale, in merito agli animali elencati nella richiamata Tabella, fa presente che «gli animali della specie bovina, equina, suina, ovina e caprina, rientrano nel regime speciale solo se ceduti vivi; i volatili da cortile, i conigli, i piccioni, le lepri, le pernici, i fagiani, rientrano nel regime speciale, anche se ceduti macellati e a condizione che siano destinati all'alimentazione umana (ad esempio, si deve applicare il regime normale se sono ceduti per fini di ripopolamento o per cavie di laboratorio); alcune attività di allevamento, riconosciute agricole ai fini delle imposte dirette, non possono applicare il regime speciale IVA (ad esempio, allevamento di cani, visoni, cincillà e volpi)».

[54] Sul punto C. D'ARDIA, *La cessione dei prodotti agricoli*, in *Azienda & Fisco*, 2007, XVIII, p. 45. Restano, invece, escluse dalla detrazione forfettaria: a) le cessioni di prodotti agricoli di cui alla Parte I della richiamata Tabella, qualora l'acquisto derivi da atto non assoggettato a IVA, sempre che il cedente, il donante o il conferente sia soggetto al regime ordinario; b) le cessioni di beni diversi da quelli inclusi nella stessa Tabella; c) le prestazioni di servizi; d) le cessioni di beni inclusi nella Tabella, acquistati da terzi, nel caso in cui siano superiori a quelli di produzione propria. A tali prestazioni l'IVA si applica, invero, nei modi ordinari, di guisa che, in presenza di attività "miste", le operazioni vadano annotate separatamente sia sui registri, sia in sede di liquidazione periodica. Su tali profili, *amplius*, G. RESTIVO, *Cenni sulle modifiche apportate alla definizione di impresa agricola e sue ripercussioni in ambito IVA*, in *Boll. trib.*, 2002, VI, p. 423.

2.1. *Il trattamento fiscale delle cessioni di terreni divenuti edificabili da parte dell'imprenditore agricolo tra incertezze normative e (talvolta insoddisfacenti) soluzioni giurisprudenziali*

Per quanto di nostro interesse, una delle operazioni economiche più controverse, ai fini dell'applicazione dell'IVA, è la cessione del terreno da parte dell'imprenditore agricolo [55].

Invero, mentre non vi è alcun dubbio sul fatto che il trasferimento di un terreno agricolo da parte dell'imprenditore debba considerarsi quale operazione esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA per carenza del requisito oggettivo [56], non altrettanto può dirsi per quanto attiene ai terreni che, a seguito della modifica del piano regolatore, abbiano acquisito destinazione edificatoria.

In argomento, a venire in rilievo sono, essenzialmente, tre articoli: a) l'art. 2, co. 3, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972, che esclude dal novero delle operazioni rilevanti a fini IVA le cessioni aventi ad oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria; b) l'art. 1, co. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, che dispone l'assoggettamento all'aliquota dell'8% dei trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere, nonché, degli atti traslativi e costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per

---

[55] La nozione in esame è contenuta nell'art. 36, co. 2 del D.L. n. 223/2006, secondo cui «un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo». In dottrina si v. M. CICALA, *Imposte sui trasferimenti ed aree fabbricabili*, in *Boll. trib.*, 1989, XI, p. 931; V. MERCADANTE, *Cessione di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria e di aree fabbricabili*, in *il Fisco*, 1996, XLVII, p. 11321; P. PURI, *La nuova nozione di terreno edificabile nella disciplina dei diversi tributi*, in *www.fondazionenotariato.it.*, che, in nota 1, si richiama a Cass., sez. un., sentt. 10 luglio 1997, n. 5900; sez. trib., 4 settembre 2001, n. 11356; 22 marzo 2002, n. 4120; 27 marzo 2002, n. 4381; 9 dicembre 2002, n. 17513, da cui si evince che «l'area è fiscalmente edificabile perché, indipendentemente dal perfezionamento del piano che la inserisce in una zona di edificazione, ha una natura diversa da quella dell'area non urbanistica e non edificabile, in quanto considerata dalla generalità dei soggetti dell'ordinamento giuridico come dotata di una qualità che ne aumenta il valore di mercato (e dunque suscettibile di attribuire al proprietario un'aspettativa fondata sulla probabilità della futura edificabilità».

[56] È, ad esempio, questo il caso della cessione di un terreno agricolo strumentale all'esercizio dell'impresa effettuata dall'imprenditore agricolo, ai sensi dell'art. 4, co. 1 del D.P.R. n. 633/1972, soggetta all'imposta proporzionale di registro nella misura del 15% se il trasferimento avviene a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli IAP iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale; e nella misura del 9%, in caso di vendita a favore di tali soggetti.

pubblica utilità e i trasferimenti coattivi, salvo che abbiano ad oggetto fabbricati e relative pertinenze; e, da ultimo, c) l'art. 40, co. 1 dello stesso D.P.R. n. 131/1986, che, nel fissare il principio di alternatività tra IVA e Imposta di Registro, dispone che per gli atti relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'IVA, l'imposta di registro si applica in misura fissa [57].

Tali disposti normativi, pur apparentemente lineari, hanno, infatti, lasciato sul campo una serie di incertezze applicative legate, particolarmente, agli effetti prodotti dall'intervenuta edificabilità del terreno, ai fini del relativo trattamento fiscale [58].

In un primo momento, i richiamati profili erano stati oggetto di chiarimenti da parte della giurisprudenza di legittimità, la quale, da un lato, aveva escluso che la cessione di un bene strumentale rappresentasse un atto di consumo, avente carattere occasionale, anche nel caso in cui a venire in rilievo fosse un terreno a vocazione edificatoria; e, dall'altro, aveva precisato come l'inerenza all'impresa agricola dei beni strumentali derivasse, in buona sostanza, dal disposto dell'art. 2555 c.c., secondo cui si considerano "pertinenti" all'azienda i beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio della propria attività [59].

Su quest'assunto, la stessa aveva, dunque, stabilito che le vendite di beni immobili strumentali – risultando assimilabili alle cessioni periodiche di beni mobili strumentali, ovvero, ad un «evento fisiologico del ciclo produttivo» – andavano assoggettate ad IVA [60]; mentre, le cessioni di immobili che, pur ap-

---

[57] In argomento, *amplius*, M.P. NASTRI, *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, 2012, p. 18.

[58] Cfr. G. GAVELLI, *La cessione di terreno edificabile da parte di imprenditore agricolo tra IVA e imposta di registro*, in *il Fisco*, 2000, XXXVI, p. 11107.

[59] Ai nostri fini giova segnalare come tali conclusioni risultassero, peraltro, avallate dal disposto degli artt. 54 e 57 TUIR. Relativamente alle vicende in esame, sembra, peraltro, opportuno evidenziare come, in concreto, abbiano, più volte, assunto rilievo anche le le modalità con cui il bene era entrato a far parte del patrimonio dell'imprenditore. È, ad esempio, apparso più difficile provare la strumentalità di un fondo nei casi in cui lo stesso fosse stato ricevuto in eredità. In quest'ottica, si può segnalare la sentenza 5 luglio 2000, n. 1935, con cui la Corte di Cassazione ha riconosciuto l'applicabilità dell'imposta proporzionale di registro nel caso in cui i cedenti (tutti eredi del precedente proprietario), avevano presentato dichiarazione di inizio attività pochi giorni prima della stipula dell'atto di cessione. Nel caso di specie, l'impresa agricola aveva, invero realizzato una sola operazione imponibile ai fini Iva rappresentata appunto dalla cessione dei terreni ricevuti in eredità e divenuti edificabili. Per i giudici di legittimità, «la nozione di impresa agricola richiede l'esercizio di un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e attività connesse; non possono, quindi, costituire oggetto d'impresa agricola fondi non coltivati», che, in concreto, non era stata mai svolta, di guisa che il bene in questione non potesse essere qualificato come strumentale.

[60] Giova evidenziare come la Corte di Cassazione ritenesse di poter concludere in tal

partenendo all'impresa, risultassero estranei all'attività condotta dal possessore, andavano assoggettate all'imposta proporzionale di registro [61].

Questo indirizzo giurisprudenziale, peraltro avallato dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui, il discrimine tra IVA e imposta di registro risiedeva, soprattutto, nella precedente destinazione alla produzione agricola del bene oggetto del trasferimento [62], è stato, tuttavia, superato, dapprima dalla giurisprudenza comunitaria e poi dalla stessa giurisprudenza di legittimità.

La prima, nel pronunciarsi su una questione pregiudiziale relativa alla nozione di soggetto passivo IVA, ha, anzitutto, chiarito come, in termini generali, la cessione di un terreno destinato alla costruzione debba considerarsi soggetta all'IVA, «indipendentemente dal carattere stabile dell'operazione o dalla questione se la persona che ha effettuato la cessione eserciti un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, nei limiti in cui l'operazione stessa non costituisca il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare».

In questa prospettiva, la stessa ha, dunque, affermato la necessità di distinguere tra l'ipotesi in cui la persona fisica che abbia esercitato l'attività agricola sul fondo riconvertito ne intraprenda la vendita, iscrivendola nell'ambito della gestione del poprio patrimonio privato e quella in cui ella ponga in essere tale operazione nell'esercizio della sua attività imprenditoriale.

Ciò in quanto, nel primo caso la cessione rientra nella sfera personale del contribuente, di guisa da non poter essere assoggettata all'IVA, nel secondo,

---

senso a prescindere dal fatto che la cessione a titolo oneroso avvenisse o meno in vista dell'acquisto di un altro bene simile, o che il ricavato della stessa venisse reimpiegato nell'attività produttiva.

[61] In quest'ottica, Cass., sentenza 2 ottobre 1999, n. 10943; conformi sentenze 11 marzo-28 luglio 1999, n. 8180 e 3 aprile 2000, n. 3987. Cfr. G. GAVELLI, *op. cit.*, p. 11107. Per approfondimenti sul tema si v. P. FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, p. 67; D. BATTI, *Il regime impositivo della cessione di un terreno edificabile da parte di imprenditore agricolo*, in *il Fisco*, 1994, XLIV, p. 10266; L. DEL FEDERICO, *Brevi riflessioni in tema di qualificazione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria e trattamento ai fini Iva*, in *il Fisco*, 1995, VI, p. 1339.

[62] V. Agenzia delle Entrate, Risoluzioni 7 maggio 2002, n. 137 (secondo cui le cessioni in questione sono soggette ad IVA alla duplice condizione che il terreno sia, nel frattempo, divenuto totalmente edificabile e che sia stato utilizzato dal cedente nell'ambito della propria attività di produttore agricolo) e 16 marzo 2007, n. 54. Conforme la Circolare 29 maggio 2013, n. 18. Argomentazioni analoghe sono riferibili anche alla Risolizione 20 marzo 2008, n. 106/E, secondo cui, in caso di attività agricola esercitata sotto forma di impresa familiare, la cessione del terreno agricolo divenuto edificabile, posseduto in comunione legale con le mogli dei partecipanti all'impresa stessa, sia da assoggettare ad IVA solo per la quota di proprietà dell'imprenditore agricolo, unico titolare del numero di partita IVA.

le iniziative attive di commercializzazione fondiaria, svoltesi mobilitando mezzi simili a quelli dispiegati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi, ricadono nel novero delle *attività economiche* [63] contemplate dalla Direttiva IVA e, in quanto tali, da assoggettare all'imposta in esame [64].

La seconda – nel respingere il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate avverso a una sentenza della C.T.R. di Bolzano, con cui era stata confermata la decisione che aveva accolto il ricorso del contribuente, in relazione alla contestazione dell'IVA dovuta per la cessione di taluni terreni (in luogo dell'imposta di registro applicata), sul presupposto della natura strumentale all'esercizio dell'attività agricola – ha stabilito che la cessione a titolo oneroso, da parte di un imprenditore agricolo, di un terreno divenuto edificabile per successiva modifica del piano regolatore, non rientra nell'ambito delle operazioni imponibili, soggette ad IVA, argomentando la conseguente necessità di applicare all'operazione in esame l'imposta proporzionale di registro nella misura del 9%, in aderenza al principio di alternatività IVA/Registro [65].

Per detti giudici, la determinazione dell'imprenditore di escludere un bene dalla sua organizzazione, in linea con la sua mutata valenza economica vale, invero, a privarlo, definitivamente, del proprio carattere originario.

Anche quest'ultimo indirizzo giurisprudenziale è stato, peraltro, criticato in ambito dottrinale; non è, in specie, mancato chi argomentasse la maggiore coerenza con il sistema IVA dell'orientamento giurisprudenziale precente, il quale richiedeva una verifica sulla concreta strumentalità del bene all'impresa, anche nel caso in cui oggetto di cessione fosse un terreno edificabile, non po-

---

[63] Ai nostri fini giova rammentare come il fatto che la stessa persona sia un «agricoltore forfettario» ai sensi dell'art. 295, n. 1, p. 3 della Direttiva 2006/112, come modificata dalla Direttiva 2006/138, sia al riguardo irrilevante.

[64] V. Corte Giust., sentenza 15 settembre 2011, cause riunite C-180/10 e C-181/10, in cui i giudici europei si sono pronunciati su una domanda di pronuncia pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 9, n. 1 della Direttiva 2006/112/CE, nonché, dell'art. 4, n. 1 e della Direttiva 77/388/CEE, in relazione alla qualità di soggetto passivo del venditore, qualora il terreno faccia parte dell'azienda agricola dello stesso e quest'ultimo abbia posto fine alla sue attività, a seguito della risconversione dello stesso, da parte del Comune, in bene edificabile.

[65] Cass., ordinanza 6 giugno 2016, n. 11600. La stessa Corte si era, peraltro, già espressa in termini simili nella sentenza 2 giugno 1999, n. 5366; e nella sentenza 9 aprile 2014, n. 8237. Ai nostri fini giova sottolineare come questo indirizzo sostanzialistico sia andato consolidandosi anche grazie alla Corte Costituzionale che, nell'ordinanza n. 41/2008, ne ha sottolineato la maggiore coerenza con l'ordinamento tributario. In argomento F. CICOGNANI, *La Corte costituzionale si pronuncia sulla nozione di area fabbricabile ai Fini dell'Ici*, in *Riv. dir. fin.*, 2008, IV, p. 113.

tendosi escludere, *a priori*, il concreto utilizzo di tale fondo come bene strimentale all'impresa agricola [66].

Per gli stessi Autori, il fatto che la nuova destinazione catastale di un terreno ne cagioni l'automatica fuoriuscita dall'ambito imprenditoriale, non vale, di per sé, ad escludere la necessità di interrogarsi sulle conseguenze prodotte da quest'operazione, dal punto di vista dell'IVA.

In quest'ottica, a venire in rilievo è, particolarmente, il disposto dell'art. 2, co. 2, n. 5 del D.P.R. n. 633/1972, in cui si assimila «la destinazione di beni all'uso (...) personale o familiare dell'imprenditore (...) o ad altre finalità estranee all'impresa» alla cessione di beni.

La possibilità di ascrivere la vendita del terreno utilizzato per l'esercizio dell'impresa agricola e riconvertito per cause indipendenti dalla volontà del soggetto in terreno destinato alla costruzione, «nell'ambito della gestione del patrimonio privato della persona stessa», con conseguente esclusione dall'IVA dell'operazione condotta, di per sé, non sembra, invero, tale da precludere l'esigenza di verificare in quali termini vada considerato il passaggio del bene dalla sfera imprenditoriale a quella personale del possessore, ai fini dell'applicazione dello stesso tributo [67].

2.2. *La determinazione forfettaria dell'imposta*

Una volta definiti, sia pure per grandi linee, i presupposti applicativi della disciplina che ci occupa, si può passare a verificarne i meccanismi di funzionamento.

Al riguardo, si deve, anzitutto, rammentare come a seguito dell'emanazione del D.Lgs. n. 313/1997, l'IVA sulle cessioni effettuate dai produttori agricoli debba essere calcolata normalmente, mentre l'imposta da portare in detrazione si determina applicando alla base imponibile delle richiamate cessioni le percentuali di compensazione indicate nella tabella allegata al D.P.R. n. 633/1972 [68].

A caratterizzare il regime speciale è, dunque, essenzialmente, la possibilità di forfettizzare la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi e sulle importazioni effettuate nell'esercizio dell'attività agricola, accordata dall'art. 34, co. 1 del D.P.R. n. 633/1972.

Per quanto di nostro interesse in questa sede, la prima parte dell'articolo dispone che: «per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima

---

[66] Cfr. R. FANELLI, *Esclusa da IVA la cessione di un terreno agricolo divenito edificabile? – Il commento*, in *Corr. trib.*, 2017, I, p. 47.

[67] Così, ancora, R. FANELLI, *op. cit.*, p. 47 ss.

[68] Cfr. G. PASTORE-A. DE RINALDIS, *Regimi speciali IVA*, Assago, 2007, p. 81.

parte della Tabella A), effettuate da produttori agricoli, la detrazione prevista dall'art. 19 sia forfettizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione all'ammontare delle operazioni stesse, delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministero delle Finanze, di concerto con il Ministro per le politiche agricole».

La seconda si occupa, invece, di stabilire che «l'imposta si applica con le aliquote proprie dei singoli prodotti, salva l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione per i passaggi di prodotti ai soggetti di cui al comma 2, lettera c), che applicano il regime speciale e per le cessioni effettuate di soggetti di cui al comma 6, primo e secondo periodo» [69].

Ai nostri fini, degno di nota appare, anche, l'art. 16 del Decreto in esame, secondo cui: a) se il bene è compreso nella Parte II della Tabella A si applica l'aliquota del 4%; b) se il bene è compreso nella Parte III della Tabella A si applica l'aliquota del 10%; c) se il bene non è compreso né nella Parte II, né nella Parte III della Tabella A, si applica l'aliquota ordinaria del 22%; e d) per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili.

Parimenti rilevante appare il disposto dell'art. 21 dela L. 7 luglio 2016, n. 122 (Legge europea 2015/2016) che, nel modificare le aliquote IVA di alcuni prodotti alimentari, ha stabilito che l'aliquota IVA del 5% introdotta dalla L. n. 208/2015, per le prestazioni socio-sanitarie ed educative rese da cooperative sociali e loro consorzi, si applichi, anche, a basilico, rosmarino e salvia freschi destinati all'alimentazione [70].

Le percentuali di compensazione, originariamente, previste dal D.M. 12 maggio 1992, modificato dai successivi DD.MM. 30 dicembre 1997 e 23 dicembre 2005, sono state, peraltro, innalzate dal D.M. 26 gennaio 2016, di attuazione dell'art. 1, co. 908 della L. 28 dicembre 2015, n. 208.

In merito a quest'ultimo profilo, importanti chiarimenti sono pervenuti dall'Agenzia delle Entrate, soffermatasi, soprattutto, sull'efficacia temporale delle disposizioni introdotte [71].

---

[69] In argomento, *amplius*, C. D'ARDIA, *Il regime IVA nell'agricoltura*, in *Prat. fisc. e prof. – I corsi*, 2007, VII-VIII, p. 26.

[70] Siffatto profilo è stato, peraltro, oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delel Entrate che, nella Risoluzione 3 maggio 2017, n. 56/E, secondo cui, nel caso in cui tali prodotti vengano venduti in confezioni contenenti anche altre piante arimatiche, si applica l'aliquota ordinaria e non quella ridotta del 5% a tutta la confezione.

[71] V. Circolare 6 maggio 2016, n. 16/E.

Muovendo dal disposto dell'art. 2 del Decreto, secondo cui le nuove percentuali si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016, quest'ultima ha, invero, precisato come per i passaggi dei prodotti agricoli ed ittici compresi nella Tabella A, posti in essere da produttori agricoli, soci o associati o partecipanti alle cooperative e ad altri organismi associativi, il momento di effettuazione della cessione coincida con quello del pagamento del prezzo al produttore agricolo associato, fatto salvo il disposto dell'art. 6, co. 4 del D.P.R. n. 633/1972, che regolamenta l'anticipazione del momento impositivo mediante l'emissione di fattura o il pagamento di acconti[72].

Per le cessioni degli stessi prodotti agricoli, realizzate al di fuori dei menzionati passaggi alle cooperative o agli altri organismi associativi, il momento impositivo segue, invece, le norme generali dell'imposta; di guisa che a rilevare sia il momento della consegna o della spedizione dei beni in caso di fatturazione immediata; e il momento di emissione della fattura per le consegne effettuate con documento di trasporto[73].

Per i produttori agricoli, l'IVA ammessa in detrazione è determinata, quindi, a copertura degli oneri d'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni di beni e servizi necessari all'esercizio delle attività agricole e di pesca, mediante le percentuali di compensazioni applicate alle cessioni dei prodotti stessi.

Dall'imposta incassata per rivalsa deve, invero, essere detratta l'imposta rideterminata applicando le richiamate percentuali, in modo da calcolare l'imposta da liquidare.

Per questa via, il produttore agricolo diventa, pertanto, debitore d'imposta verso il Fisco per la differenza tra le aliquote applicate ai singoli prodotti e quelle corrispondenti alle percentuali di compensazione detratte.

Dal punto di vista contabile, i soggetti che applicano il regime speciale sono tenuti ad adempiere i normali obblighi di fatturazione e registrazione, oltre che di liquidazione periodica dell'imposta[74] e, in sede di dichiarazione, sono tenuti

---

[72] La disposizione in esame prevede che, se anteriormente al verificarsi delle operazioni imponibili, o indipendentemente da esse, sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento, ad eccezione del caso delle assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, alla data del rogito notarile.

[73] Cfr. F. GAVIOLI, *Le nuove disposizioni IVA in agricoltura: i chiarimenti delle Entrate*, cit., VII, p. 48.

[74] Al riguardo giova, comunque, rammentare come il principale effetto della normativa in esame attenga alla circostanza che il produttore agricolo sia tenuto a versare l'imposta secondo le disposizioni ordinarie solo nel caso in cui la percentuale di compensazione prevista per un certo prodotto sia inferiore all'aliquota ordinaria; mentre laddove la prima

a presentare sia la comunicazione dati IVA, sia la dichiarazione annuale [75].

Agli stessi contribuenti è, peraltro, consentito di scegliere di applicare l'IVA nei modi ordinari, optando in tal senso nella dichiarazione relativa all'anno in corso. In tal caso, il legislatore tributario ha, nondimeno, imposto che l'opzione vincoli il produttore agricolo fino alla revoca e comunque per almeno un triennio [76].

In sede di riforma è apparsa, invero, evidente la necessità contrastare la creazione di quella "rendita fiscale" di cui, tali soggetti avevano potuto, in precedenza, godere per effetto della ciclicità della produzione e del malizioso ricorso alla creazione di più soggetti IVA, ciascuno dei quali, alternativamente, cumulava in successivi esercizi annuali la maggior parte degli acquisti o delle vendite, optando poi in ciascun anno, rispettivamente, per il regime ordinario (conseguendo così il rimborso IVA sugli acquisti) e per il regime speciale (lucrando così l'IVA riscossa sul venduto, su di lui non gravante e non dovuta fino al limite della compensazione di cui al co. 1 dell'art. 34 cit.) [77].

2.3. *Cenni sui limiti all'applicabilità della detrazione forfettaria*

Originariamente, il quarto comma, dell'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972 disponeva che la detrazione forfettizzata attraverso le percentuali di compensazione non potesse applicarsi alle cessioni di prodotti il cui acquisto derivasse da un atto non soggetto ad imposta.

Detta norma se, da un lato, valeva, certamente, a precludere la realizzazione d'indebiti profitti, oltre che il conseguimento di doppi rimborsi d'imposta da parte di chi beneficiasse della detrazione forfettaria in aggiunta a quella analitica di cui si era eventualmente già avvalso il cedente, senza che quest'ultimo avesse assolto l'imposta sulla vendita per effetto di un atto non soggetto ad IVA; dall'altro, finiva, anche, col precludere il recupero dell'imposta, nel ca-

---

sia uguale alla seconda non sorge alcun obbligo di versamento. Cfr. G. PASTORE-A. DE RINALDI, *op. ult. cit.*, pp. 78-79.

[75] Nei casi in cui non sussista l'obbligo di emissione della fattura *ex* art. 22, gli stessi soggetti non sono, peraltro, tenuti ad emettere neppure lo scontrino o la ricevuta fiscale, secondo il disposto dell'art. 1, lett. c), D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696.

[76] L'opzionalità del regime di determinazione ordinario dell'IVA per i produttori agricoli è stata, particolarmente, spiegata dalla Cass. civ., sentenza 17 settembre 992, n. 10665, secondo cui il regime forfetario nel calcolo della detrazione previsto dall'art. 34, D.P.R. n. 633/1972 (nel testo modificato dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687), in favore dei produttori agricoli e dei pescatori, costituisce il regime normale applicabile a tali operatori economici; pertanto deve formare oggetto di espressa tempestiva rinuncia, ove non risulti in concreto conveniente.

[77] Comm. Trib. Prov. Asti, sentenza 30 gennaio 1986.

so in cui sia il cedente, sia il cessionario fossero coinvolti dal regime speciale[78].

La stessa è stata, dunque, modificata dall'art. 10, co. 1 del D.L. 14 marzo 2005, n. 38, che ha escluso l'applicabilità della detrazione forfettaria alle cessioni dei prodotti agricoli il cui acquisto discenda da un atto non assoggettato ad imposta, sempre che il cedente, il donante o il conferente, siano soggetti al regime ordinario[79].

3. *Il regime delle imprese agricole "miste"*

Secondo l'art. 34, co. 5 del D.P.R. n. 633/1972, si ha impresa agricola "mista" nel caso in cui un produttore agricolo effettui, nell'ambito di una stessa impresa (anche) operazioni imponibili "diverse" dalle cessioni dei prodotti elencati nella Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

In argomento, occorre, anzitutto, evidenziare come, nell'utilizzare il termine "operazioni" in luogo di quello di "attività", il legislatore abbia ritenuto di includere nella disciplina in esame sia le cessioni di beni, sia le prestazioni di servizi.

A venire in rilievo sono, pertanto: le cessioni di prodotti agricoli e ittici non compresi nella Tabella A, Parte I; le prestazioni di servizi agro-meccanici ad altre imprese agricole; e le cessioni di prodotti agricoli o ittici che, pur compresi nella Tabella di cui sopra, provengano in parte dalla produzione dell'imprenditore agricolo e in parte da acquisti effettuati presso altri imprenditori allo scopo di migliorare qualitativamente e quantitativamente i beni di propria produzione[80].

---

[78] In argomento G.P. TOSONI-F. PREZIOSI, *op. cit.*, p. 61.

[79] Attualmente, rientrano, ad esempio, nell'ambito di applicazione dell'art. 34, co. 4: a) le cessioni d'azienda o di rami d'azienda (che danno diritto a ricevere in contropartita la partecipazione al capitale sociale della società conferitaria, in quanto tali soggette ad imposta di registro in misura fissa); e b) le donazioni poste in essere con atto pubblico. Sono, invece, escluse dalla disciplina in esame: a) fusioni, scissioni e trasferimenti di società, che non essendo considerate cessioni di beni, sono escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA; b) l'affitto d'azienda; e c) la successione d'azienda. Su tali profili, *amplius*, M. INGROSSO, *op. ult. cit.*, *passim.*

[80] L'ambito di applicazione della disposizione in esame è stato chiarito con Circolare n. 19 del 10 luglio 1979, secondo cui, «rientrano nel concetto di "operazioni imponibili diverse da quelle indicate nel comma 1 dell'art. 34" quelle operazioni effettuate dal produttore agricolo nell'ambito della stessa impresa agricola con carattere di accessorietà rispetto all'attività di produzione agricola propriamente detta, quali, ad esempio, le cessioni di prodotti agricoli compresi nella seconda parte della Tabella *A)*, nonché le cessioni di

Tali operazioni, tuttavia, rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina in esame solo nel caso in cui risultino "occasionali" ed "accessorie" rispetto all'attività propriamente agricola [81].

Non può, dunque, trattarsi di attività svolte in modo sistematico, né, tanto meno, della commercializzazione di prodotti acquistati presso terzi [82].

Invero, mentre l'immissione sul mercato di beni di produzione propria costituisce l'ultima fase del processo tecnico-economico riconducibile all'imprenditore agricolo, l'acquisto di prodotti diversi presso terzi e la relativa rivendita, mancando di un qualsiasi legame con l'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento, ricadono nel novero delle attività commerciali [83].

Il concetto d'impresa agricola "mista", già oggetto d'interpretazione restrittiva da parte dell'Amministrazione finanziaria [84], ha, peraltro, subìto un notevo-

---

prodotti agricoli acquistati presso terzi per migliorare qualitativamente i beni di propria produzione. Naturalmente, le fattispecie non rientranti nella previsione normativa di cui all'art. 34 (co. 5, *n.d.A.*) trovano la loro disciplina nelle disposizioni previste dall'art. 36». A livello giurisprudenziale, si v. Corte Cass., sentenza 28 giugno 2007, n. 16, secondo cui: «Il produttore agricolo che produce e vende verdure da lui cotte e preparate in vaschette, non è ammesso alla detrazione forfettizzata dell'IVA di cui all'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto detti prodotti, preparati per il consumo immediato, non essendo compresi nella prima parte della Tabella 'A' allegata allo stesso D.P.R., sono soggetti ad aliquota IVA normale». In argomento, anche, Comm. Trib. Centr., Dec. 13 luglio 1990, n. 5245, in base alla quale: «Si considera effettuata nell'esercizio di impresa agricola e, quindi, rientrante nel regime speciale per l'agricoltura e la pesca di cui all'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'acquisto, l'allevamento e la successiva cessione di suini lattonzoli e magroni anche se nutriti ed ingrassati con siero di latte e, in larga misura, con mangimi industriali».

[81] L'Amministrazione finanziaria si era, peraltro. già espressa in tal senso nella Circolare ministeriale 24 dicembre 1997, n. 328/E.

[82] Non possono, ad esempio, usufruire del regime speciale agricolo: a) le cessioni occasionali di prodotti agricoli o ittici non ricompresi nella Tabella A, parte I del D.P.R. n. 633/1972; b) le prestazioni di servizi rese occasionalmente nei confronti di terzi con mezzi dell'azienda; c) la mera commercializzazione di prodotti che, pur menzionati dalla richiamata Tabella, siano stati, nondimeno, acquistati presso terzi; e) le cessioni di beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'impresa; f) le cessioni di terreni edificabili in possesso dell'imprenditore agricolo. Su tali profili, *amplius*, S. MULEO, *I vivaisti: imprenditori agrari o imprenditori commerciali?*, in *Agr.*, 2009, II, p. 16; G.P. TOSONI-F. PREZIOSI, *op. cit.*, p. 68.

[83] In quest'ottica S. DIGREGORIO NATOLI, *Iva in agricoltura. Operazioni miste e attività connesse*, in *il Fisco*, 2010, I, parte I, p. 193.

[84] Il riferimento attiene, ad esempio, alla Risoluzione 13 aprile 1977, n. 360945, con cui l'Amministrazione finanziaria ha precisato come l'attività di turismo rurale non possa essere ricondotta nella fattispecie dell'impresa mista, posta la diversa natura dell'attività condotta, che deve essere autonomamente considerata.

le ridimensionamento a seguito dell'emanazione del D.Lgs. n. 228/2001.

Nell'attrarre nell'ambito dell'agrarietà tutte le attività di «manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione o valorizzazione» svolte anche utilizzando prodotti acquisiti da terzi, purché in misura non prevalente, quest'ultimo ha, invero, sottratto al regime in esame il complesso delle cessioni effettuate relativamente ai prodotti rientranti nella Parte I della citata Tabella [85].

Dal punto di vista contabile, le operazioni miste fanno sorgere in capo al contribuente l'obbligo di registrarle distintamente e di indicarle separatamente, sia in sede di liquidazione periodica, sia di dichiarazione annuale.

In sede di determinazione occorre, quindi, detrarre analiticamente dall'imposta relativa alle operazioni diverse l'IVA assolta sugli acquisti e sulle importazioni dei beni non ammortizzabili e dei servizi utilizzati, esclusivamente, per la produzione di quei beni e di quei servizi che abbiano formato oggetto delle operazioni stesse.

Non può, invece, detrarsi l'imposta assolta sulle spese generali, nonché, sugli acquisti dell'impresa agricola che non abbiano alcuna inerenza con l'operazione diversa [86].

Siffatto criterio non può, peraltro, in ogni caso, applicarsi alle operazioni imponibili "diverse" che risultino effettuate dal produttore agricolo in via sistematica e continuativa.

Queste ultime, infatti, configurando l'esercizio di un'attività commerciale, ricadono nella disciplina dell'art. 36, co. 4 del richiamato Decreto, che impone di applicare l'imposta separatamente, «secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al volume di affari di ciascuna di esse, per le attività di commercio al minuto di cui al terzo comma dell'art. 24, comprese le attività ad esse accessorie e quelle non rientranti nell'attività propria dell'impresa, nonché per le attività di cui all'art. 34, fermo restando il disposto dei commi secondo e terzo dello stesso articolo e per quelle di cui all'art. 74, sesto comma, per le quali la detrazione prevista dall'art. 19 sia applicata forfettariamente e per quelle di cui al comma 5 dell'articolo 74-quater» [87].

---

[85] Cfr. G. MELIS, *L'esercizio di più attività nell'IVA*, in *Rass. trib.*, 2003, I, p. 69. Sarebbe stato, invece favorevole all'inclusione nel novero delle imprese "miste" delle attività agrituristiche, P. BORIA, *La disciplina tributaria dell'agriturismo*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 179.

[86] Cfr. G. PASTORE-A. DE RINALDIS, *op. cit.*, p. 86. In argomento, importanti chiarimenti sono stati forniti, anche, dalla Circolare ministeriale n. 328/1997, secondo cui, non è, in particolare, ammessa in detrazione l'imposta assolta sui costi indivisibili che non siano specificamente imputabili alle operazioni diverse da quelle indicate nella citata Tabella A, Parte I.

[87] Secondo la Circolare ministeriale 24 dicembre 1997, n. 328/E: «il regime per le im-

Si tratta, ad esempio: a) dell'attività agrituristica [88]; b) della vendita continuativa ed organizzata di prodotti per il giardinaggio da parte del produttore agricolo che eserciti la propria attività nel settore vivaistico, o che presti servizi continuativi di manutenzione di parchi e giardini [89]; c) della vendita di carni bovine macellate e/o surgelate [90]; d) dell'allevamento di cani; ed e) della produzione di energia elettrica da risorse agroforestali o fotovoltaiche [91].

Dal punto di vista contabile, se per l'attività agricola ci si avvale del regime

---

prese miste trova applicazione solo nell'ipotesi in cui vengono effettuate dal produttore agricolo alcune operazioni imponibili non rientranti nell'attività di produzione agricola propriamente detta [Tabella A), Parte I]; deve trattarsi dunque di operazioni – e non attività – che rivestano il carattere di occasionalità ed accessorietà rispetto all'attività di produzione agricola consistente nelle richiamate cessioni di prodotti agricoli e ittici; vale a dire che tali operazioni non debbono in sostanza essere svolte con carattere di sistematicità, ripetitività od organizzazione tale da configurare l'esercizio di una autonoma attività collaterale da assoggettare a norma dell'art. 36, comma 4, all'obbligo della contabilità separata». Su tali profili si v., anche, S. DIGREGORIO NATOLI, *Iva agricoltura: impresa mista. Dal 1° gennaio 2002 viene ridimensionata la casistica per effetto del D.lgs. n. 228 del 18 maggio 2001 che ridefinisce la nozione di imprenditore agricolo e della Circolare esplicativa n. 44/E del 14 maggio 2002*, in *il Fisco*, 2002, XXXVII – parte 1, p. 5925, secondo cui: "In sostanza, il carattere della strumentalità ed accessorietà rispetto all'attività agricola principale si realizza quando gli acquisti dei prodotti da terzi sono finalizzati ad aumentare la redditività complessiva dell'impresa agricola (esempio: acquisto di vino da tagli per l'impresa vitivinicola; acquisto di prodotti agricoli per migliorare e valorizzare la qualità dei propri ai fini della successiva commercializzazione, eccetera). Conseguentemente, se l'acquisto dei prodotti agricoli da terzi avviene al solo fine della pura e semplice lucrativa commercializzazione degli stessi le relative operazioni di vendita, anche se non rilevanti rispetto alle similari operazioni dei prodotti ottenuti dal fondo, realizzano la fattispecie prevista dal comma 5 dell'art. 34, e non consentono la detrazione forfettaria dell'*IVA* per l'imponibile corrispondente». Per approfondimenti in merito all'art. 36 del Decreto IVA si v. E. COVINO, *Iva ed esercizio di più attività: i terreni sono «beni promiscui» come la «cancelleria»?*, in *Dial. trib.*, 2011, V, p. 534.

[88] In argomento, *ex multis*, Corte Cass., sez. pen., sentenze 8 novembre 1988, n. 15168; 25 febbraio-23 ottobre 1986, n. 11716. Sugli stessi profili si v., anche, le Risoluzioni ministeriali, 13 aprile 1977, n. 360945; e 28 maggio 1984, n. 395711; nonché, la Circolare ministeriale, 24 dicembre 1997, n. 328/E. In dottrina A. TOSONI, *Agriturismo e agricoltura: attività connesse ma fiscalmente autonome*, in *Corr. trib.*, 1992, p. 1347.

[89] Su tali profili, *amplius*, Circolare ministeriale 14 maggio 2002, n. 44/E, cit.

[90] Cfr. Circolare ministeriale n. 328/E/1997, cit., § 6.5.1. Sul punto giova, peraltro, rammentare come la separazione delle attività non sia, tuttavia, obbligatoria nel caso in cui il produttore agricolo abbia già optato per l'applicazione del regime ordinario nell'esercizio dell'attività agricola.

[91] Secondo quanto chiarito dalla Risoluzione ministeriale 17 giugno 1998, n. 63/E, non costituisce, invece, attività separata il prelievo, ancorché sistematico, di beni destinati all'autoconsumo dell'impresa agricola.

speciale, per le attività diverse si deve, necessariamente, tenere la contabilità separata.

Invero, in base al disposto dell'art. 36, co. 4 del D.P.R. n. 633/1972, in costanza di un'attività agricola svolta contemporaneamente ad altre attività o imprese, l'imposta di applica separatamente, secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al volume d'affari realizzato da ciascuna di esse [92].

Sebbene l'obbligo di separazione non sorga per il produttore agricolo che abbia scelto di avvalersi del regime ordinario, nel caso dei servizi prestati attraverso l'utilizzazione prevalente di attrezzature e risorse aziendali normalmente impiegate nell'esercizio dell'attività agricola, il mantenimento del richiamato beneficio è subordinato al fatto che l'opzione riguardi sia l'attività agricola naturalmente sottoposta al regime speciale, sia l'attività di fornitura di servizi [93].

Diversamente, i produttori che esercitino più attività agricole da cui derivino prodotti assoggettati al regime speciale hanno la facoltà (ma non l'obbligo) di applicare l'imposta separatamente, comunicando la propria opzione nella dichiarazione IVA relativa al primo anno per cui la stessa viene esercitata e vincolandosi per almeno un triennio.

I persistenti dubbi applicativi accompagnatisi all'introduzione di questa disciplina sono stati, in parte chiariti dall'Amministrazione finanziaria, la quale ha affermato, in specie, la necessità di subordinare la possibilità di adottare contabilità separate all'interno di una stessa impresa, alla presenza di attività oggettivamente scindibili e come tali suscettibili di formare oggetto di autonomo esercizio di impresa [94].

Lo stesso Ministero ha, inoltre, specificato come, in concreto, l'esistenza di un'attività "autonoma" risulti subordinata dalla coesistenza di "passaggi interni" (tali, dunque, da realizzarsi nell'amito delle diverse attività della medesima impresa) e di cessioni verso terzi [95].

4. *Il regime di esonero*

Si è già accennato a come l'applicazione del regime agricolo possa variare a seconda del volume d'affari realizzato, della qualificazione giuridica dei sog-

---

[92] D. BUONO, *Vendita diretta degli imprenditori agricoli: profili fiscali*, in *Agr.*, 2011, III, p. 21.

[93] Cfr. Circolare ministeriale 16 febbraio 2005, n. 6/E.

[94] V. Risoluzione 8 giugno 1984, n. 396118.

[95] V. Risoluzione 17 giugno 1998, n. 63. Cfr. R. D'ALESSIO-V. ANTONELLI-F. PAOLO, *Agricoltura*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2014, p. 432.

getti interessati; e della composizione delle operazioni attive.

Per quanto attiene, specificamente, al volume d'affari, il co. 6 dell'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972 dispone che i produttori agricoli che nell'anno solare precedente abbiano realizzato, o prevedano di realizzare, in caso d'inizio di attività, un volume d'affari non superiore ai 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli di cui alla Tabella A) allegata allo stesso Decreto, siano esonerati dal versamento dell'imposta [96]; nonché, da tutti gli obblighi documentali e contabili alla stessa connessi [97].

Al riguardo, giova, anzitutto, segnalare come il valore preso a riferimento dal Decreto consti di tutte le operazioni attive poste in essere dall'imprenditore agricolo nell'anno solare, ad eccezione delle cessioni di beni ammortizzabili [98].

Rientrano, dunque, in quest'ambito, non solo, le cessioni ad imprese ma, anche, quelle rese nei confronti di singoli consumatori; i conferimenti alle cooperative in regime di "commissione"; e le operazioni diverse dalle cessioni di prodotti agricoli di cui alla Tabella A), del D.P.R. n. 633/1972 [99].

Possono, inoltre, venire in rilievo le prestazioni di servizi che si pongano in rapporto di connessione e complementarità con l'attività agricola principale, ma non quelle che risultino "prevalenti" rispetto a quest'ultima, o che siano gestite con apposite strumentazioni, rispetto alle quali sorge, invece, la necessità di verificare la possibilità di applicare le disposizioni di cui all'art. 34-*bis* [100].

---

[96] Nella Risoluzione 21 marzo 1978, n, 361604, l'Amministrazione finanziaria si è soffermata sulle ipotesi in cui il volume d'affari realizzato da un'azienda agricola fosse pari a zero, per concludere nel senso della non assoggettabilità al regime di esenzione dei soggetti che non avessero conseguito alcun volume. Tale orientamento è stato, però, successivamente, smentito dalla Risoluzione 22 ottobre 1992, n. 441248, in cui la stessa prassi ha affermato che «la cooperativa, dichiarando un volume d'affari pari a zero (…) debba conseguentemente considerarsi assoggettata al regime di esonero di cui al terzo comma (ora sesto) dell'art. 34 del D.P.R. n. 633/72».

[97] Gli stessi soggetti sono, inoltre, esonerati dalla presentazione della comunicazione annuale IVA e, in caso di esercizio di più attività gestite con contabilità separata, dall'inserimento nella dichiarazione del modulo relativo all'attività agricola esonerata.

[98] Cfr. R. PORTALE, *Imposta sul valore aggiunto*, 9ª ed., Milano, 2008, p. 128.

[99] Rientrano, ad esempio, in quest'ambito: a) le cessioni di beni strumentali (trattori, attrezzature agro-meccaniche, ecc.); b) le vendite occasionali di carni macellate; c) le cessioni di quote latte; d) le vendite occasionali di prodotti non compresi nella Tabella allegata al D.P.R. n. 633/1972; e) le vendite di prodotti agricoli non ottenuti sul fondo, che siano ceduti insieme ai propri, per i quali non sia riscontrabile un'autonoma attività. Cfr. P. PARISI-G. PLANCHER-G. ZAMATTEO, *La fiscalità in agricoltura*, Forlì, 2004, p. 201.

[100] Sul punto, la dottrina prevalente propende per una soluzione negativa sull'assunto che il regime in esame sia "omnicomprensivo" e, dunque, tale da ricomprendere ogni attività agricola svolta dall'imprenditore nel rispetto dei limiti di legge. Al riguardo, non può, del resto, tacersi di come una diversa soluzione potrebbe, facilmente, prestarsi ad

Dallo stesso computo restano, invece, esclusi gli aiuti finanziari erogati dall'UE, dallo Stato, dalle Regioni e dagli altri Enti, in base a specifiche disposizioni di legge; e le cessioni di beni strumentali.

Siffatto regime – che secondo il Disegno di Legge di Stabilità 2016 avrebbe dovuto essere abrogato a decorrere dal 2017 e che è, nondimeno, rimasto in vigore grazie alle pressioni esercitate dalle associazioni di categoria – pur comportando evidenti benefici per i soggetti coinvolti, non li esime, peraltro, da ulteriori adempimenti quali, l'obbligo di fatturazione e registrazione; nonché, di liquidazione periodica dell'imposta.

È, ad esempio, essenziale la conservazione dei documenti di trasporto emessi dall'acquirente, volta a documentare il mancato superamento del limite dal quale scattano gli obblighi di tenuta della contabilità [101].

Dal punto di vista del funzionamento dell'imposta, all'imprenditore agricolo esonerato è preclusa la possibilità di detrarre l'IVA corrisposta sugli acquisti di beni e servizi. Lo stesso soggetto è, tuttavia, obbligato a incassare l'imposta relativamente alle vendite, senza, però, essere tenuto ad effettuare alcun versamento, posto che la stessa – nell'ottica del legislatore – rappresenta un compenso forfettario maturato a fronte dell'imposta assolta a monte [102].

Per questa via, nel caso in cui acquirente o committente sia un soggetto passivo d'imposta, incombe su quest'ultimo l'onere di sostituirsi all'agricoltore esonerato, compilando una fattura di vendita in cui risulti indicata l'imposta determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione previste per le singole tipologie di prodotti acquistati; consegnandone una copia a quest'ultimo; numerando progressivamente l'autofattura; e annotandola direttamente nel registro degli acquisti, al pari di una qualsiasi fattura di acquisto.

Diversamente, nessun obbligo di fatturazione incombe sulle parti, laddove anche l'acquirente sia un produttore agricolo che opera in regime di esonero [103].

Le richiamate disposizioni di favore perdono, peraltro, efficacia, a decorrere dall'anno solare successivo a quello in cui si superi il limite imposto dal le-

---

abusi da parte degli agricoltori, i quali potrebbero essere tentati di attivare una contabilità separata, ogniqualvolta il peso delle altre operazioni eccedesse il limite imposto dalla legge. Così N. PALADINI, *Il regime IVA del produttore agricolo esonerato*, in *il Fisco*, 2010, XXXVII, parte 1, p. 5971. Al riguardo, giova rammentare come, nel rispetto dei richiamati criteri, in caso di contabilità separata per obbligo di legge, il volume d'affari debba essere determinato con riferimento a ciascuna attività; mentre, se la separazione è facoltativa, resta unico per tutte le attività condotte. In entrambe le ipotesi, non rilevano, però, i passaggi interni.

[101] Così S. MOGOROVICH, *op. ult. cit.*, p. 36.

[102] Cfr. N. PALADINI, *op. cit.*, p. 5973.

[103] Cfr. N. PALADINI, *op. cit.*, p. 5974.

gislatore al volume d'affari, a condizione che non sia superato il limite di un terzo delle cessioni di altri beni.

Ove si verifichi la prima delle ipotesi richiamate, il produttore agricolo, a decorrere dall'anno successivo, può scegliere se applicare il regime speciale di detrazione previsto dall'art. 34, co. 1 del D.P.R. n. 600/1972; o se optare per il regime ordinario, in tal caso avvalendosi della rettifica della detrazione prevista dall'art. 19-*bis* 2, co. 3 dello stesso Decreto [104].

Nel caso in cui lo tale soggetto superi il limite di un terzo di cessioni di beni non agricoli, rapportato all'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nel periodo, comprensive delle cessioni di beni ammortizzabili, il regime di esonero cessa dallo stesso anno in cui si verifica il superamento [105].

Nel corso del periodo risultano, dunque, applicabili le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione sulle cessioni di prodotti agricoli ed ittici effettuate; permanendo, altresì, l'obbligo di auto-fatturazione da parte del cessionario o del committente per gli acquisti effettuati presso il produttore agricolo esonerato.

Alla fine di questo, occorre, in ogni caso, verificare se persista il superamento del limite di un terzo, a prescindere dal volume di affari realizzato; ciò in quanto, in tal caso, cessa definitivamente l'esonero e il produttore agricolo è chiamato a presentare la dichiarazione annuale IVA e a versare l'imposta eventualmente dovuta [106].

Ove lo sconfinamento sia confermato, secondo quanto chiarito da una risalente prassi ministreriale, il contribuente interessato è tenuto, anche: a) all'annotazione riepilogativa in apposito registro, distinta a seconda delle percentuali di compensazione applicate, delle fatture ricevute (autofatture) per le cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate nell'anno; b) all'annotazione riepilogativa separata dalla precedente, in apposita sezione del medesimo registro, delle fatture ricevute con estremi delle fatture di riferimento (autofatture) per le operazioni diverse da quelle agricole effettuate nell'anno; c) all'annotazione riepilogativa dell'ammontare imponibile dei corrispettivi e delle relative imposte, distinti secondo l'aliquota applicabile, relativi alle cessioni di prodotti agricoli nonché, alle cessioni di altri beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'anno nei confronti di privati consumatori senza emissione della

---

[104] Cfr. N. PALADINI, *L'imprenditore agricolo in regime di esonero che opta per il regime ordinario IVA*, in *il Fisco*, 2009, XLIV, p. 7856.

[105] Tanto comporta che dall'anno successivo il produttore agricolo interessato debba osservare tutti gli adempimenti fiscali previsti dalla normativa IVA; trovandosi, pertanto, nella necessità di dimostrare l'ammontare delle cessioni al minuto effettuate nei confronti dei consumatori finali.

[106] Cfr. S. DIGREGORIO NATOLI, *op. ult. cit.*, p. 7754.

fattura; e d) all'annotazione riepilogativa in altra sezione distinta del medesimo registro delle fatture e bollette doganali relative agli eventuali acquisti e importazioni di beni e servizi esclusivamente utilizzati per l'effettuazione delle operazioni diverse, distinta per aliquota d'imposta assolta [107].

Siffatte annotazioni vanno effettuate nel termine di presentazione della dichiarazione annuale. Entro lo stesso termine, è, inoltre, necessario procedere alla liquidazione dell'imposta dovuta per l'intero anno solare e al relativo versamento riferito alle operazioni diverse da quelle agricole poste in essere nello stesso periodo, per le quali sono applicate le aliquote proprie dei beni e servizi ceduti, tenendo presente i criteri adottati per l'impresa mista disciplinata con carattere di generalità dal co. 5 dell'art. 34.

Anche in questo caso è, invero, consentita la detrazione dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni utilizzati, esclusivamente, per l'effettuazione delle operazioni diverse da quelle agricole.

Prima di concludere, giova, ancora, rammentare come quello in discorso, pur costituendo un regime "naturale", resti, comunque, un regime opzionale.

In altri termini, al contribuente è permesso di rinunciarvi nel caso in cui ritenga più conveniente rientrare nel regime speciale o esercitare l'opzione per il regime ordinario; un'ipotesi quest'ultima tutt'altro che infrequente laddove lo stesso effettui investimenti di beni di cui possa chiedere a rimborso l'IVA pagata; ovvero, intenda continuare a percepire per intero gli aiuti comunitari.

Le modalità della rinuncia al regime di esonero sono disciplinate dall'art. 1, co. 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, secondo cui: «L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili».

La validità dell'opzione e della relativa revoca è, invero, «subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività», risultando «comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative».

Il contribuente interessato è, inoltre, tenuto a comunicare l'opzione nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare a seguito della scelta operata.

In caso di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, la scelta deve, invece, essere comunicata con le modalità e nei termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto.

---

[107] V. Circolare ministeriale 24 dicembre 1997, n. 328/E.

L'opzione desunta dai comportamenti concludenti resta, peraltro, in ogni caso, valida, fatta salva l'applicazione di una sanzione pecuniaria, da irrogarsi anche laddove la comunicazione risulti omessa, tardiva o irregolare.

5. *L'opzione per l'applicazione del regime ordinario*

Nelle pagine precedenti si è già detto di come il regime speciale di cui al co. 3 dell'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972 sia entrato, pienamente, in vigore solo a seguito dell'emanazione dell'art. 10, co. 1, lett. b) del D.L. 14 marzo 2005, n. 35 [108].

È stato, invero, questo disposto normativo ad estenderne l'ambito di applicazione a tutti i produttori agricoli, in tal modo elevandolo a regime "naturale" del settore [109].

Non sussistendo alcun obbligo in tal senso, ai contribuenti interessati è, tuttavia, riconosciuta la facoltà di optare per il regime ordinario, mediante comportamenti concludenti posti in essere, in modo equivocabile, in sede di adempimento dei relativi obblighi contabili [110].

---

[108] In argomento giova rammentare come il terzo comma dell'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972, prevedesse che il regime speciale *IVA* destinato all'agricoltura non potesse trovare applicazione nei confronti dei soggetti che nell'anno solare precedente avessero realizzato un volume d'affari superiore a quaranta milioni di lire (20.658,27 euro). Siffatta disposizione non aveva, però, mai trovato concreta applicazione in quanto l'art. 11, co. 5 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n 313, come modif., da ultimo, dall'art. 1, co. 506 della L. 30 dicembre 2004, n. 311 ne aveva prorogato l'entrata in vigore.

[109] In argomento G. CATTELAN, *Modificato il regime speciale IVA a favore dei produttori agricoli*, in *Corr. trib.*, 2005, XXV, p. 1955.

[110] Al riguardo, il Ministero delle Finanze, con Circolare 24 dicembre 1997, n. 209/E ha affermato che possono considerarsi comportamenti concludenti in relazione all'opzione: a) l'istituzione dei registri IVA; b) la fatturazione delle operazioni effettuate; c) l'annotazione nei registri; d) il versamento dell'imposta; e) la presentazione della dichiarazione annuale. In quest'ottica, la comunicazione all'Ufficio competente rappresenta solo un adempimento successivo, non essenziale ai fini della validità e dell'efficacia della scelta operata. In dottrina si v. G. CATTELAN, *Il cambio di regime in agricoltura*, in *Corr. trib.*, 1998, IXX, p. 1442, secondo cui: «la convenienza a rimanere nel regime speciale sussiste, di norma, solo qualora l'ammontare della detrazione forfetizzata risulti superiore all'importo dell'IVA analiticamente detraibile sugli acquisti e importazioni effettuate nell'esercizio dell'attività agricola (risultante dalle fatture di acquisto); tale evenienza si verifica solitamente nei casi in cui il differenziale tra aliquota ordinaria e percentuale di compensazione sia molto limitato. Per contro, qualora la percentuale di compensazione risulti notevolmente inferiore alla aliquota propria dei prodotti ceduti, potrebbe essere opportuno optare per il regime ordinario». Sugli stessi profili R. FANELLI, *Nuove regole per le opzioni e dichiarazioni IVA*, in *Corr. trib*. 1998, XII, p. 885.

In buona sostanza, basta, dunque, che il produttore agricolo che effettua la liquidazione mensile o trimestrale detragga l'IVA assolta sugli acquisti, anziché quella determinata con le percentuali di compensazione, presenti la dichiarazione annuale non compilando i campi riservati ai soggetti in regime speciale e osservi gli altri adempimenti conseguenti all'applicazione del regime speciale, perché si renda manifesta la sua volontà di rinunciare al regime speciale.

Al riguardo, l'art. 2 del D.P.R. n. 442/1997 dispone, comunque, che l'opzione debba essere comunicata nella prima dichiarazione successiva alla scelta operata.

Una volta operata la scelta del regime di cui si chiede l'applicazione è, quindi, esclusivamente, a quest'ultimo che occorre fare riferimento ai fini dell'obbligazione fiscale; anche posto che ove fosse, diversamente, consentita la cumulabilità del beneficio della detrazione forfettizzata del tributo assolto sugli acquisti ai sensi dell'art. 34 citato con quello connesso alla fatturazione in virtù dell'opzione per il regime ordinario, verrebbe meno «il necessario regime unitario dell'imposta» [111].

In sede applicativa, il regime ordinario si caratterizza per la determinazione dell'IVA da versare con il metodo della detrazione imposta su imposta e, dunque, sulla differenza tra l'imposta applicata sulle cessioni o prestazioni e quella assolta all'atto dell'acquisto di beni o servizi.

Nel passaggio dal regime speciale a quello ordinario occorre, in particolare, procedere al recupero dell'IVA versata sugli acquisti di beni giacenti alla data dell'opzione, non essendo stata l'imposta detratta in costanza del primo dei richiamati regimi.

La rettifica genera, pertanto, un credito d'imposta a favore del produttore agricolo, la cui utilizzabilità è, però, subordinata alla preventiva annotazione nel registro delle fatture emesse, nella prima liquidazione periodica successiva all'opzione [112].

A seguito dell'opzione per il regime ordinario, il produttore agricolo è tenuto: a) ad applicare l'IVA sulle cessioni di prodotti in base alle aliquote vigenti, – peraltro, utilizzando le stesse regole anche per i conferimenti alle cooperative – ; b) a liquidare l'IVA periodicamente, calcolando la differenza tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili e quella detraibile; c) a versare l'IVA risultante a debito dalla liquidazione; d) ad emettere lo scontrino fisca-

---

[111] Cfr. Cass., sez. trib., sentenza 12 ottobre 2005, n. 19838.

[112] Detto credito non può, però, essere rimborsato e può essere fatto valere solo entro il termine ultimo della dichiarazione annuale IVA presentata per l'anno in cui avviene il passaggio da un regime all'altro.

le, la ricevuta o la fattura, per le cessioni al minuto nei confronti dei privati consumatori [113].

Diversamente, nel caso in cui lo stesso soggetto decida di tornare al regime speciale, la rettifica attiene alla rilevazione di un debito d'imposta generato dalla circostanza che nel periodo precedente, il soggetto in discorso abbia detratto l'IVA sugli acquisti dei beni in rimanenza [114]. In base all'art. 3, del D.P.R. n. 442/1997, l'esercizio dell'opzione in esame vincola il soggetto interessato per almeno un triennio e per un anno nel caso di regimi contabili.

Restano, nondimeno, salvi i termini più ampi previsti da altre disposizioni normative relative alla determinazione dell'imposta.

Decorso tale periodo, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fin quando permanga la concreta applicazione della scelta operata [115].

5.1. *Contributi comunitari e detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti*

L'art. 7-*ter* del D.L. n. 746/1983 esclude dal campo di applicazione del-

---

[113] Detta in altri termini, il produttore agricolo che opta per il regime normale: a) non ha più diritto alla detrazione forfettizzata dell'imposta sulla base delle percentuali di compensazione; b) non deve più (eventualmente), applicare il regime delle imprese agricole miste, in quanto applicando già le regole ordinarie, non è tenuto a distinguere tra attività agricola e commerciale; c) perde il diritto ad avvalersi del regime di esonero; d) non può più portare in detrazione o chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente alle percentuali di compensazione in caso di esportazioni o di cessioni intracomunitarie; e) non è più esonerato dall'obbligo di emettere lo scontrino o la ricevuta fiscale per le cessioni al minuto effettuate nei confronti dei consumatori. In argomento G.P. TOSONI-F. PREZIOSI, *op. cit.*, p. 102; A. ORLANDO, *Passaggio dal regime speciale IVA in agricoltura al regime ordinario*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2002, VI, p. 390; D. BUONO, *op. cit.*, p. 19.

[114] Nel passaggio di regime occorre, peraltro, in ogni caso, procedere all'inventario, indicando, per categorie omogenee, la quantità, la qualità e i valori dei beni appartenenti al patrimonio aziendale. A venire in rilievo sono, dunque: materie prime; prodotti agricoli; animali; spese di impianto per piante da frutto; anticipazioni colturali; beni ammortizzabili (materiali ed immateriali); e servizi.

[115] Al riguardo giova rammentare come prima dell'emanazione dell'art. 34, co. 11 del D.L. n. 35/2005, la durata minima di validità dell'opzione per il regime ordinario fosse di cinque anni. Non era, peraltro, prevista la possibilità di revoca ove si fosse in presenza di beni ammortizzabili per i quali non fosse ancora scaduto il periodo di tutela legale di cinque o dieci anni. Tali profili sono stati, peraltro, oggetto della Circolare 17 gennaio 2006, n. 1/E, in cui l'Agenzia delle Entrate ha affermato che: «le motivazioni di cautela fiscale su cui si fondava la disposizione abrogata restano tutelate anche dopo l'entrata in vigore della modifica normativa di cui sopra, atteso che, in ogni caso, opera la disposizione di cui all'art. 19-*bis*2, co. 3, la quale impone, in caso di mutamenti intervenuti nel regime fiscale di detrazione dell'IVA assolta a monte, l'effettuazione di una rettifica della detrazione operata all'atto dell'acquisto di beni ammortizzabili».

l'IVA, gli aiuti, i premi, i contributi e le compensazioni finanziarie destinati al sostegno dell'attività agricola.

In merito alla percezione di siffatti benefici, sorge, nondimeno, la necessità di verificare se il produttore agricolo mantenga o meno il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

Tali profili sono stati oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale ha ritenuto di dover, anzitutto, rammentare come, in linea di massima, i contributi versati da enti pubblici assumano rilevanza ai fini IVA solo in costanza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive intercorrente fra l'ente erogante e il soggetto beneficiario, nell'ambito del quale, il finanziamento assuma carattere di corrispettivo per una cessione di beni o una prestazione di servizi [116].

Laddove il soggetto ricevente non sia obbligato, a fronte degli importi percepiti, a una prestazione di dare, fare, non fare o permettere nei confronti dell'ente erogante, le somme versate sono, viceversa, escluse dal campo di applicazione del tributo, trattandosi di cessioni di denaro funzionali al perseguimento di obiettivi di carattere generale non afferenti a specifiche prestazioni, *ex* art. 2, co. 3, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972 [117].

Non può, inoltre, ravvisarsi la sussistenza di un nesso di sinallagmaticità laddove non sia richiesta al beneficiario una specifica prestazione, traducendosi l'erogazione delle somme in esame nella messa a disposizione di fondi destinati alla realizzazione di programmi e finalità di interesse generale e alla copertura totale o parziale dei relativi costi [118].

Per quanto attiene, più specificamente, all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati in relazione al programma agevolato, l'Agenzia sottolinea, anzitutto, come in base all'art. 19, co. 2 del D.P.R. in esame, non sia detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta.

L'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA risulta, pertanto, precluso nel caso in cui i beni ed i servizi acquistati vengano utilizzati per realizzare operazioni esenti o comunque escluse dall'applicazione del tributo.

---

[116] L'Agenzia delle Entrate è, invero, intervenuta sull'argomento nella Risoluzione 11 marzo 2009, n. 61/E.

[117] Cfr. Risoluzione ministeriale 3 dicembre 2008, n. 472/E.

[118] Per la stessa prassi, «in presenza di finanziamenti comunitari, la qualificazione degli stessi come corrispettivi di specifiche prestazioni di servizi – rilevanti ai fini dell'IVA – o come contributi a fondo perduto – non soggetti all'imposta ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972 – deve quindi essere effettuata in base a quanto sopra precisato».

Posto tale principio di carattere generale, per la prassi che ci occupa, occorre, peraltro, rammentare come il disposto di cui alla lett. c) del comma successivo preveda che l'indetraibilità non operi laddove le operazioni non soggette al tributo espressamente indicate dall'articolo siano costituite dalle cessioni di denaro di cui all'art. 2, co. 3, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972.

Tale disposizione esimente può, nondimeno, essere invocata solo dal soggetto che ponga in essere le cessioni di denaro quali operazioni attive, ossia dall'ente che eroga il contributo.

Non legittima, quindi, l'esercizio del diritto alla detrazione la circostanza che il contribuente risulti beneficiario di un contributo a fondo perduto, dovendosi, in ogni caso, fare riferimento alla tipologia delle operazioni attive poste in essere in qualità di cedente o prestatore dallo stesso contribuente.

In buona sostanza, i contributi ricevuti dai produttori agricoli non compromettono la detrazione dell'imposta, non avendo alcuna influenza sulla detraibilità il fatto che le risorse economiche utilizzate provengano da contributi esenti da imposta [119].

5.2. *La ridotta applicabilità del regime di* cash accounting *ai produttori agricoli*

L'art. 32-*bis* del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, conv. con modif. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, dispone che, in esecuzione della facoltà accordata dalla Direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, «per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi con volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro, nei confronti di cessionari o di committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, l'impo-

[119] Cfr. Cass., sez. trib, sentenza 30 dicembre 2009, n. 28048, secondo cui: «in tema di IVA e di tributi diretti, la concessione di contributi a fondo perduto (di provenienza comunitaria, nazionale o degli stessi associati), esenti da imposte, diretti a finanziare un'organizzazione di produttori agricoli per la realizzazione di un programma operativo per la migliore commercializzazione dei prodotti ortofrutticoli, ai sensi del Regolamento CE n. 2200/96 del 28.10.1996, e della L. 20 ottobre 1978, n. 674, non giustifica la distinzione, a scopi fiscali, fra livello "istituzionale" e livello "commerciale" dell'attività dell'impresa, con attribuzione al primo delle operazioni economiche effettuate utilizzando i finanziamenti e tendenti alla realizzazione del piano finanziato, ed al secondo delle altre operazioni tipiche dell'impresa agricola. Si deve quindi escludere che i costi sopportati dall'organizzazione, quale imprenditore agricolo, per l'acquisto di beni e servizi inerenti all'esercizio dell'impresa, considerata unitariamente, siano indeducibili ai fini dell'imposizione diretta, e che l'IVA scontata sulle relative operazioni sia indetraibile, non avendo alcuna influenza la provenienza delle risorse utilizzate da contributi esenti da imposte, rispettivamente, sulla deducibilita' e sulla detraibilità».

sta sul valore aggiunto divenga esigibile solo al momento del pagamento dei relativi corrispettivi [120].

Per gli stessi soggetti, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti dei beni o dei servizi sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi; e, in ogni caso, il diritto alla detrazione dell'imposta in capo al cessionario o al committente nasce al momento di effettuazione dell'operazione, anche nel caso in cui il corrispettivo non sia stato ancora pagato [121].

Tale regime – che, in buona sostanza, deroga al criterio ordinario, in base al quale il diritto alla detrazione del cessionario/committente è correlato al momento in cui l'imposta diventa esigibile per il cedente prestatore – opera sia per il soggetto che adotta il *cash accounting*, – che può detrarre l'imposta addebitatagli dal proprio fornitore solo dopo aver effettuato il pagamento del corrispettivo – , sia per il cessionario/committente, – che effettua acquisti presso un cedente/prestatore in regime di *cash accounting* – .

Invero, in quest'ultima ipotesi, il cessionario/committente può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta addebitatagli senza attendere che la stessa diventi esigibile per il proprio cedente/prestatore [122].

Siffatte disposizioni non sono, però, applicabili alle operazioni per le quali l'imposta sia attuata secondo regole peculiari; nonché, alle operazioni effettuate nei confronti di privati, o di soggetti che non agiscano nell'esercizio d'imprese, arti o professioni, sia se residenti in Italia, sia se residenti all'estero [123].

Si tratta, per quanto riguarda le "operazioni attive": a) delle operazioni effettuate applicando i regimi speciali di determinazione dell'imposta [124]; b) del-

---

[120] In argomento giova, peraltro, rammentare come al superamento del limite si abbia la cessazione automatica del regime dell a decorrere dal mese o dal trimestre successivo a quello in cui lo stesso si sia verificato.

[121] M. PEIROLO, *op. ult. cit.*, p. 24. Su tali profili, si v., anche, G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 587, che specifica come siffatto regime sia stato introdotto «soprattutto nei confronti di taluni soggetti pubblici, i cui pagamenti sono spesso tardivi e condizionati dall'emissione di fatture, sicché il soggetto IVA dovrebbe anticipare l'imposta ed attendere a lungo prima di poterla recuperare tramite rivalsa».

[122] Cfr. Circolare ministeriale 26 novembre 2012, n. 44/E.

[123] Secondo quanto chiarito dalla Circolare 13 marzo 2009, n. 8, devono, nondimeno, ritenersi esclusi dalla categoria dei soggetti privati gli enti non commerciali che agiscano nell'esercizio di impresa, anche nell'eventualità in cui i beni o servizi acquistati siano parzialmente destinati dall'ente all'attività istituzionale.

[124] Si tratta, più esattamente, delle operazioni effettuate nell'ambito: a) del regime "monofase" di cui all'art. 74, co. 1 del D.P.R. n. 633/1972; b) del regime per l'agricoltura e attività connesse di cui agli artt. 34 e 34-*bis* dello stesso decreto; c) del regime del margine per beni usati di cui all'art. 36 del D.L. n. 41/1995; d) del regime delle agenzie di viaggi e turismo di cui all'art. 74-*ter* del D.P.R. n. 633/1972; e) della attività agrituristica disciplinata dall'art. 5, co. 2 della L. n. 413/1991.

le operazioni di cui all'art. 6, co. 5, secondo periodo del D.P.R. n. 633/1972, per le quali sia disposta in via ordinaria – e senza limite annuale – il differimento dell'esigibilità al momento del pagamento del corrispettivo [125]; c) delle operazioni effettuate nei confronti di cessionari o committenti che assolvono l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile; e, per quanto riguarda le "operazioni passive": a) degli acquisti di beni o servizi soggetti all'IVA con il metodo dell'inversione contabile; b) degli acquisti intracomunitari di beni; c) delle importazioni di beni; e d) delle estrazioni di beni dai depositi IVA.

Per questa via, se, da un lato, risultano, certamente, esclusi dal regime in esame i soggetti che applicano il regime speciale agricolo; possono, invece, optare per il differimento dell'esigibilità dell'IVA al momento del pagamento, i produttori agricoli che, per legge o per opzione, si avvalgano del regime IVA ordinario; nonché, coloro che svolgano attività agrituristica applicando l'imposta nei modi normali.

Anche in questo caso, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, l'opzione può, peraltro, desumersi dal comportamento concludente del contribuente e va comunicata nella prima dichiarazione annuale IVA successiva alla scelta effettuata, vincolando il contribuente per un triennio e, comunque, fino alla revoca espressa [126].

6. *Il regime IVA delle attività agricole connesse*

Si è già detto di come l'art. 2135 c.c. – espressamente richiamato dall'art. 34 del D.M. n. 633/1972 – contempli tra le attività "agricole" la manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dell'allevamento [127].

---

[125] Rientrano in quest'ambito: a) le cessioni dei prodotti farmaceutici indicati nel n. 114) della terza parte dell'allegata tabella A effettuate dai farmacisti; b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti, di cui al co. 4 dell'art. 4; c) le cessioni o prestazioni fatte allo Stato, agli organi dello Stato, ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 25 della L. 8 giugno 1990, n. 142, alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza.

[126] V. Circolare 26 novembre 2012, n. 44/E.

[127] In argomento si v. sentenza 10 aprile 2015, n. 7238, in cui la Corte di Cassazione afferma che: «Sin dagli anni '70 e '80 (…), si è affermato il principio che, sebbene intrinsecamente industriale, la trasformazione dei prodotti della terra costituisce attività agricola

L'acquisto presso terzi e la successiva cessione di prodotti ricompresi nell'apposita Tabella ministeriale può, dunque, generare un'operazione agricola e, per questa via, una cessione rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta in esame.

Il regime IVA delle richiamate attività è contemplato dall'art. 34-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

Tale articolo, introdotto dalla L. 24 dicembre 2003, n. 350, dispone che, per le attività di cui al co. 3 del richiamato art. 2135 c.c., l'IVA sia «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» [128].

---

quando l'imprenditore, pur non limitandola al prodotti del proprio fondo, la svolga al fine di favorire la redditività del medesimo secondo il normale esercizio dell'agricoltura e che tale principio sia applicabile anche nel caso in cui detta attività sia svolta da un organismo unitario (consorzio, cooperativa, cantina sociale, e simili), sia pure munito di autonoma soggettività giuridica, dovendosi l'attività di questo ritenere meramente sostitutiva di quella del singoli coltivatori associati e, perciò, connessa, soggettivamente ed oggettivamente, con l'attività agricola primaria degli stessi. Anche in tal caso, pertanto, il fatto che l'attività di trasformazione non sia limitata ai prodotti conferiti dagli associati, ma riguardi anche prodotti acquistati presso terzi, e, di per sé stesso, insufficiente ad escludere il carattere agricolo dell'attività medesima, ferma, peraltro, al fine di affermare o escludere l'anzidetto carattere, la necessita di ricorrere al criterio della prevalenza (…). Infine, le Sezioni Unite hanno definitivamente chiarito che nell'attività dell'impresa agricola rientrano, oltre alla coltivazione del fondo, anche le lavorazioni connesse, complementari ed accessorie dirette alla trasformazione ed alienazione dei prodotti agricoli, ove sia riscontrabile uno stretto collegamento fra l'attività agricola principale e quella di trasformazione dei prodotti, come finalizzata all'integrazione od al completamento dell'utilità economica derivante dalla prima secondo il naturale svolgimento del ciclo produttivo; deve invece escludersi questo vincolo di strumentalità o complementarità funzionale quando l'attività dell'imprenditore, oltre a perseguire finalità inerenti alla produzione agricola, risponda soprattutto ad altri scopi, commerciali o industriali, e realizzi quindi utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola o comunque prevalenti rispetto ad essa. (…) Sul versante tributario, più di recente, si sono affermati analoghi principio, osservando che l'attività di commercializzazione dei prodotti svolta da un'impresa per essere considerata agraria per connessione deve riguardare, almeno prevalentemente, i prodotti propri dell'impresa agricola e non assumere dimensioni tecnico – organizzative tali da assurgere ad attività del tutto autonoma. In nessun caso, comunque, l'attività di commercializzazione di prodotti acquistati da terzi può considerarsi agraria per connessione, se su detti prodotti l'imprenditore, prima di operarne la rivendita, non esegua alcun intervento (…) idoneo ad inserire in qualche modo i prodotti stessi nel proprio ciclo intermediario per la collocazione sul mercato di prodotti di altri imprenditori, esercitando un'attività tipicamente ed esclusivamente commerciale, indipendentemente dalla qualità dei prodotti di terzi venduti (…)».

[128] Tale articolo è stato introdotto dall'art. 2, co. 7 della L. n. 350/2003, allo scopo di favorire lo sviluppo delle attività oggetto della disciplina.

Questo regime "naturale", nato allo scopo di assecondare lo sviluppo delle attività disciplinate, non vincola, comunque, l'imprenditore agricolo, il quale, da un lato, è libero di optare per il regime ordinario di determinazione dell'imposta [129] e, dall'altro, conserva la possibilità di usufruire dei regimi forfettari ai fini delle imposte sui redditi [130].

L'efficacia delle richiamate disposizioni è stata oggetto di importanti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

È stata, in specie, quest'ultima a precisare come il requisito della "prevalenza" cui il legislatore subordina l'applicazione del regime agricolo risulti soddisfatto a condizione che l'attività condotta comporti la trasformazione o la manipolazione del prodotto acquistato [131].

Lo stesso Organo, muovendo dal presupposto che i produttori agricoli risultino già destinatari del regime speciale di detrazione basato sulle percentuali di compensazione disciplinato dall'art. 34 – ha, peraltro, argomentato la necessità di limitare l'applicazione del regime in esame alle attività di fornitura di servizi svolte «mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata» [132].

Per l'Agenzia delle Entrate, l'acquisto di prodotti presso terzi può essere volto sia ad accrescere la produzione e ad ottimizzare lo sfruttamento della struttura produttiva, sia a implementare la gamma di prodotti da immettere sul mercato.

In quest'ultima ipotesi, la qualificazione "agricola" dell'operazione è, nondimeno, subordinata al soddisfacimento di tre condizioni.

Invero, i prodotti acquistati, non solo, non devono risultare quantitativamente maggiori dei propri, ma devono, anche: appartenere allo stesso comparto produttivo degli stessi [133]; e subire un processo di trasformazione o una manipolazione nell'ambito dell'azienda agricola.

Soddisfatti questi requisiti, l'intera attività viene ricondotta nell'area dell'impresa agricola, di guisa che il regime speciale possa applicarsi sul com-

---

[129] L'opzione si assume valida fino alla revoca e per almeno un triennio; e riverbera i propri effetti solo in ambito IVA.

[130] Cfr. M. BAGNOLI, *Il regime IVA delle attività agricole connesse*, in *Prat. fisc. prof.*, 2005, XI, p. 11.

[131] V. Circolari n. 44/E del 14 maggio 2002 e n. 44/E del 15 novembre 2004. Nelle richiamate Circolari, l'Agenzia afferma, peraltro, che l'attività di valorizzazione, conservazione e commercializzazione, prese singolarmente, non possono avere natura agricola se non associate ad un'attività di coltivazione del fondo o di allevamento.

[132] V. Circolare 16 febbraio 2005, n. 6.

[133] Il comparto produttivo si determina con riferimento alla natura merceologica dei prodotti.

plesso delle cessioni effettuate nell'ambito della stessa [134].

Si ricade, invece, nell'ambito delle attività commerciali, laddove l'imprenditore agricolo si limiti a commercializzare, parallelamente ai propri beni, prodotti acquistati presso terzi, facendo, conseguente, venir meno il rapporto di strumentalità e accessorietà che deve connotare il rapporto tra attività connessa e attività principale [135].

In concreto (una volta rispettato il criterio della prevalenza), possono, pertanto, avvalersi del regime in esame tutte le attività contemplate dall'art. 2135, co. 3, c.c., ivi compresa, ad esempio, l'attività di coltivazione di piante per conto terzi [136].

Anche quest'ultimo profilo è stato oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha, in specie, precisato come la richiamata attività configuri una prestazione di servizi riconducibile nel novero delle attività "connesse", anche nel caso in cui il prestatore/coltivatore non eserciti le attività agricole cc.dd. principali [137].

Per la stessa prassi, le attività agricole per connessione, svolte dalle cooperative agricole che commercializzano prodotti dei soci, non costituiscono, pe-

---

[134] In quest'ottica si era già espressa la Circolare 14 maggio 2002, n. 44/E. Si tratta, però, di un profilo ancora controverso. Al riguardo non può, invero, mancarsi di segnalare l'orientamento espresso dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione che, nella sentenza del 2 aprile 2010, n. 8086, ha sostenuto l'incoerenza o inadeguatezza della normativa IVA che, diversamente da quella prevista in punto di imposizione reddituale, impone un maggiore onere fiscale all'intera attività condotta e non solo alla parte "eccedente".

[135] In questi termini si è pronunciata, ad esempio, la Corte di Cassazione che, nella sentenza del 28 giugno 2007 ha chiarito come il produttore agricolo che produca e venda verdure da lui cotte e preparate in vaschetta non sia ammesso alla detrazione forfettizzata, in quanto i richiamati prodotti, preparati per il consumo immediato, non sono ricompresi nella Tabella allegata al Decreto e vanno, dunque, assoggettato ad aliquota normale.

[136] Il regime fiscale applicabile alla coltivazione di piante per conto terzi è stato, da ultimo, oggetto della sentenza n. 1791/2013, in cui la Corte di Cassazione, dopo aver ribadito come l'attività in esame rientri nel novero delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., ha precisato come «la natura derogatoria propria del regime speciale in questione, analogamente alle altre ipotesi di applicazione di benefici od agevolazioni fiscali o comunque di discipline fiscali la cui applicazione è rimessa alla scelta del contribuente, grava il soggetto interessato alla fruizione del regime fiscale dallo stesso invocato della prova dei presupposti fattuali e giuridici ai quali la norma ricollega la relativa applicazione».

[137] Cfr. I. De LEONARDIS, *Coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi: aspetti fiscali*, in *Agr.*, 2008, II, p. 81. In argomento, anche, M. BAGNOLI, *Attività di coltivazioni di vegetali di terzi*, in *L'IVA*, 2008, V, p. 15, che pone, particolarmente, in luce come a siffatte prestazioni si applichi, quindi, la stessa aliquota applicabile al prodotto ceduto. Il committente può, invece, avvalersi del regime speciale solo se la fase di esternalizzazione della coltivazione risulta supportata da un processo interno di accrescimento significativo del prodotto vegetale, risultando, diversamente, sottoposto al regime ordinario.

raltro, autonome prestazioni di servizi, da fatturare nei confronti dei soci, risultando, in realtà, riconducibili all'attività propria della cooperativa remunerata attraverso il prezzo di vendita dei prodotti a terzi [138].

Il regime previsto dall'art. 34-*bis* risulta, peraltro, applicabile sia alle prestazioni effettuate occasionalmente, sia alle prestazioni "abituali"; sorgendo, in tal caso, l'obbligo di contabilità separata ai sensi dell'art. 36.

Per i produttori interessati sussistono, inoltre, i normali obblighi di fatturazione, registrazione e liquidazione dell'imposta.

7. *Il particolare regime IVA riservato alle attività agrituristiche*

In base alla L. 30 dicembre 1991, n. 413, alle imprese contemplate dalla L. 20 febbraio 2006, n. 96, si applica, salvo opzione, un regime speciale valido sia ai fini dell'IVA, sia ai fini delle imposte dirette [139].

Tali enti hanno, invero, la possibilità di determinare l'IVA dovuta, riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50% del suo ammontare, a titolo di detrazione forfettaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni.

---

[138] Cfr. M. PEIROLO, *Coop agricole: IVA per attività connesse a favore dei soci*, in *Coop. e Cons.*, 2012, VIII, p. 5, che rammenta, anche, come tale orientamento ribadito dalla Risoluzione n.65/E/2012, fosse contenuto, *in nuce*, nella Risoluzione ministeriale 22 gennaio 1997, n. 6/E, nel cui ambito, l'Amministrazione finanziaria avesse precisato come le attività di manipolazione e trasformazione svolte dalla cooperativa su prodotti agricoli dei soci costituiscano «un *quid* strettamente funzionale e quasi inautonomo rispetto all'attività principale di vendita da parte delle cooperative per conto dei soci produttori».

[139] Giova rammentare come per attività agrituristica s'intenda l'attività di ricezione e ospitalità esercitata dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 c.c., anche nella forma di società di capitali o di persone, o associati fra loro, avvalendosi della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali. Rientrano, dunque, in quest'ambito, le attività volte a «dare ospitalità in alloggi o in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori; a somministrare pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, ivi compresi i prodotti a carattere alcoolico e superalcoolico, con preferenza per i prodotti tipici e caratterizzati dai marchi DOP, IGP, IGT, DOC e DOCG o compresi nell'elenco nazionale dei prodotti agroalimentari tradizionali; ad organizzare degustazioni di prodotti aziendali, ivi inclusa la mescita di vini, alla quale si applica la legge 27 luglio 1999, n. 268; e ad organizzare, anche all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa, attività ricreative, culturali, didattiche, di pratica sportiva, nonché escursionistiche e di ippoturismo, anche per mezzo di convenzioni con gli enti locali, finalizzate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale». Cfr. F. GAVIOLI, *Agrituismo: detraibile l'IVA per la costruzione della piscina*, in *L'IVA*, 2009, VI, p. 61.

Siffatto regime, che non prevede alcuna limitazione soggettiva, pur essendo quello "naturale" dell'attività agrituristica, non ha, peraltro, carattere obbligatorio, posto l'art. 5, co. 3 della legge fa, comunque, salva la possibilità di optare per il regime ordinario, manifestando la propria volontà nella dichiarazione relativa all'anno precedente; e impegnandosi per almeno un triennio.

La disciplina applicabile alle imprese in esame è stata, peraltro, oggetto di numerosi interventi giurisprudenziali e di prassi, incentrati, particolarmente, sulla detraibilità dei contributi al funzionamento e delle spese d'investimento per il recupero degli immobili, per il potenziamento delle strutture produttive e per l'acquisto di beni strumentali.

Al riguardo giova, anzitutto, richiamare i chiarimenti offerti dalla Corte di Giustizia europea, secondo cui, per stabilire se una sovvenzione di funzionamento possa essere inclusa nella base imponibile IVA, occorre verificare se la stessa costituisca o meno il corrispettivo versato al soggetto sovvenzionato per la fornitura di beni, o per la prestazione di servizi [140].

Per tali giudici possono, invero, considerarsi imponibili solo le sovvenzioni che presentino un nesso diretto con il prezzo di vendita di questi ultimi; ovvero, quelle che consentano al venditore o al prestatore di vendere il bene, o di fornire il servizio a un prezzo inferiore a quello che avrebbe dovuto richiedere in mancanza della stessa [141].

Sugli stessi profili si è, poi, soffermata l'Amministrazione finanziaria, la

---

[140] Corte Giust., sentenza 22 novembre 2001, causa C-184/00.

[141] Per i Giudici europei, i contributi in esame, nel coprire i costi di esercizio, sono sempre in grado di influenzare il costo dei beni ceduti e dei servizi forniti dall'organismo sovvenzionato. In questa prospettiva, occorre, quindi verificare se gli stessi siano stati o meno versati all'organismo sovvenzionato come corrispettivo della fornitura di un bene o della prestazione di un servizio. Allo scopo, è, anzitutto, necessario accertare se il prezzo del bene o del servizio sia stato determinato, quanto al suo principio, entro e non oltre il momento in cui è intervenuto il fatto generatore. Una volta effettuata tale verifica, si dovrà, altresì, costatare se l'impegno a versare la sovvenzione preso dal soggetto concedente abbia, effettivamente, per corollario il diritto di riscuoterla da parte del soggetto che effettua l'operazione imponibile. In questa prospettiva, sul giudice nazionale incombe, anzitutto, l'onere di verificare se gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio abbiano tratto profitto dalla sovvenzione concessa al beneficiario di quest'ultima. Perché una sovvenzione rientri nella base imponibile IVA è, invero, necessario che il prezzo da pagare da parte dell'acquirente o da parte del destinatario sia fissato in modo tale che diminuisca proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio, la quale costituisce allora un elemento di determinazione del prezzo richiesto da questi ultimi. Lo stesso giudice deve, inoltre, esaminare se, obiettivamente, il versamento di una sovvenzione in capo al venditore o al prestatore abbia poi consentito a quest'ultimo di vendere il bene, o di fornire il servizio a un prezzo inferiore a quello che lo stesso avrebbe dovuto richiedere in mancanza della sovvenzione.

quale ha avuto a precisare come, nel caso in cui il soggetto che riceva un finanziamento non sia obbligato, a fronte degli importi percepiti, a una prestazione di dare, fare, non fare o permettere nei confronti dell'ente erogante, le somme versate siano da considerare escluse dal campo di applicazione del tributo, trattandosi di cessioni di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale non afferenti a specifiche prestazioni, ai sensi dell'art. 2, co. 3, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972 [142].

La stessa prassi si è, peraltro, preoccupata di chiarire come la possibilità accordata alle imprese agrituristiche di detrarre dall'IVA e di dedurre dal reddito d'impresa le spese sostenute per la costruzione di piscine da destinare all'uso degli ospiti della struttura agrituristica sia sottoposta a una condizione soggettiva, rappresentata dalla circostanza che il contribuente interessato abbia optato per il regime ordinario; e ad una condizione oggettiva, legata alla strumentalità ddi tale bene all'attività svolta, nonché alla rispondenza ad alcuni requisiti tecnici di superficie e di profondità [143].

Quest'orientamento, inizialmente, confermato dalla giurisprudenza di legittimità che – nel pronunciarsi sulla detraibilità dell'imposta assolta sulle spese di ristrutturazione degli edifici che un contribuente, titolare di azienda agrituristica, deteneva in forza di contratto di affitto – aveva riconosciuto la spettanza del diritto alla detrazione dell'IVA, pur in mancanza dei presupposti concreti per il suo esercizio, stante la volontà del contribuente di avvalersi del regime speciale Iva per l'attività agricola, desumibile dal contenuto delle dichiarazioni [144]; è stato, più recentemente, sconfessato dalla stessa Corte.

---

[142] V. Risoluzione 3 dicembre 2008, n. 472/E. L'Agenzia delle Entrate si è espressa in termini analoghi anche nella Risoluzione 11 marzo 2009, n. 61/E, in cui si afferma l'impossibilità di ravvisare alcun nesso di sinallagmaticità, nel caso in cui non sia richiesta al beneficiario una specifica prestazione, traducendosi l'erogazione delle somme nella messa a disposizione di fondi a copertura (totale o parziale) dei costi di realizzazione di programmi e finalità di interesse generale.

[143] V. Risoluzione 16 marzo 2009, n. 65/E. In argomento, *amplius*, F. GAVIOLI, *op. ult. cit.*, p. 61. Sul punto si v., anche, S. DIGREGORIO NATOLI, *La disciplina dell'impresa agrituristica*, in *il Fisco*, 2010, XX, parte I, p. 3133, secondo cui, si può, peraltro, addivenire ad analoghe conclusioni in materia di imposte sui redditi., posto che i costi sostenuti per la costruzione della piscina possono essere ammortizzati solo nel caso in cui la piscina sia realizzata su un terreno relativo all'impresa agrituristica, in quanto oggettivamente e giuridicamente riferibile alla costruzione di un bene immobile strumentale ammortizzabile di proprietà dell'impresa. Diversamente, laddove il contribuente realizzi la piscina su un terreno di terzi, le relative spese di costruzione devono ritenersi capitalizzabili e, in quanto tali, iscrivibili nella voce "altre immobilizzazioni immateriali", dato che, essendo l'opera realizzata inseparabile dal terreno cui accede, non è possibile iscriverla in bilancio come bene ammortizzabile del soggetto che l'ha effettuata.

[144] Cass., sentenza n. 6206/2015.

Invero, in un più recente intervento giurisprudenziale, quest'ultima muove dal presupposto che, in presenza di valida opzione per il regime ordinario, le attività agrituristiche possano rimanere distinte da quelle agricole, secondo le regole sulla separazione delle attività previste dalla normativa in esame, per affrontare, in termini generali, il tema della possibilità di detrazione dell'IVA afferente le spese di ristrutturazione [145].

In argomento, i giudici di legittimità osservano, anzitutto, come l'attività agrituristica includa, tipicamente, l'organizzazione e l'esecuzione di un servizio di ospitalità e alloggio che non può essere fornito se non attraverso la realizzazione e messa a disposizione di immobili costruiti sul fondo e adibiti a uso abitativo in funzione del temporaneo soggiorno dei clienti.

Per questa via, gli stessi desumono, quindi, la necessità di sostenere che, in costanza di una valida opzione, le spese di ristrutturazione e manutenzione di tali immobili – la cui funzione riconosciuta dalla legge sia "strumentale" all'esercizio dell'attività agrituristica – possano godere dell'ordinario regime di detrazione IVA.

8. *L'attività di produzione e cessione di energia elettrica rinnovabile da parte dei produttori agricoli nella disciplina dell'IVA*

Si è già detto di come la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, da parte degli imprenditori agricoli, costituiscano, sussistendone le condizioni, attività connesse ai sensi dell'art. 2135, co. 3, c.c., in quanto tali produttive di reddito agrario.

L'inclusione delle operazioni in esame nello statuto fiscale delle attività agricola ha dato luogo a importanti dubbi applicativi, soprattutto con riferimento alla possibilità di estendere gli effetti della citata disposizione ai fini dell'IVA.

---

[145] Cass., sentenza n. 21965/2015. La pronuncia in esame nasce dal ricorso presentato dal titolare di un'azienda agrituristica avverso alla decisione della locale Agenzia delle entrate, che aveva negato la detrazione dell'IVA sostenuta sulle spese di ristrutturazione di un fabbricato destinato ad attività agrituristica sull'assunto che le spese stesse avrebbero dovuto essere imputate all'attività agricola per la quale però, mancando l'opzione per il regime ordinario, valeva la regola "speciale" che non ammette detrazione effettiva ma solo quella parametrata alle aliquote di compensazione. Dopo che la CTP aveva confermato le ragioni del Fisco, i Giudici di secondo grado avevano disposto che la mancata opzione per il regime ordinario in agricoltura, precludesse la possibilità di esercitare la stessa opzione anche sull'agriturismo, come se il regime scelto sull'attività agricola fosse vincolante anche per le altre attività connesse e complementari. Il contribuente aveva, nondimeno, resistito e la questione era, quindi, giunta di fronte alla Suprema Corte.

Tali profili sono stati oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale ha ritenuto di dover, anzitutto, rammentare come l'art. 34-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, preveda per gli imprenditori esercenti le attività agricole dirette alla produzione di beni e alla fornitura di servizi, un regime forfetizzato di detrazione dell'IVA stabilito in misura pari al 50% dell'imposta applicata sulle operazioni imponibili [146].

Per lo stesso Organo, il fatto che i produttori agricoli siano già destinatari, per le cessioni di beni, del regime speciale di detrazione di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972, rende, nondimeno, icompatibile con la normativa comunitaria un'interpretazione di questa norma volta a estendere la forfetizzazione della detrazione IVA alle cessioni di prodotti diversi da quelli elencati nella tabella A, parte I, allegata al D.P.R. n. 633/1972 [147].

Invero, l'art. 25 della VI Direttiva IVA prevede l'attribuzione di un regime speciale solo relativamente ai beni e ai servizi elencati negli allegati alla medesima Direttiva. In linea di massima, le attività in esame applicano, quindi, l'IVA nella misura ordinaria.

Questa regola generale conosce, peraltro, alcune eccezioni relativamente alle cessioni rientranti 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 (…) [148]; (…) ai clienti grossisti di cui all'art. 2, comma 5, del D.Lgs. 16 marzo 1999, n. 16; (…)» [149].

---

[146] V. Circolare 13 febbraio 2006, n. 6.

[147] L'Agenzia delle Entrate si era già espressa in tal senso nella Circolare 16 febbraio 2005, n. 6.

[148] In prospettiva più ampia, giova rammentare come la L. n. 208/2015 abbia esteso l'ambito di operatività del *reverse charge* per includervi le operazioni poste in essere dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza. Dal punto di vista soggettivo, lo spostamento dell'obbligo d'imposta in capo al consorzio presuppone che quest'ultimo sia aggiudicatario di una commessa pubblica ed obbligato a fatturare con il meccanismo dello *split payment*. L'efficacia di tale disposizione risulta, tuttavia, subordinata all'autorizzazione del Consiglio europeo, non essendo la misura, volta a semplificare la riscossione dell'imposta, contemplata tra le fattispecie per le quali gli Stati membri possono stabilire, senza alcun limite di tempo o con carattere temporaneo, l'applicazione dell'inversione contabile. In argomento, *amplius*, M. PEIROLO, *Reverse charge allargato ai consorzi*, in *il Fisco*, 2016, XXVIII, p. 2721.

[149] L'art. 2, co. 5 del D.Lgs 16 marzo 1999, n. 79, di "*Attuazione della Direttiva 96/92/CE recante norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica*" definisce come cliente grossista «la persona fisica o giuridica che acquista e vende energia elettrica senza esercitare attività di produzione, trasmissione e distribuzione nei Paesi dell'Unione europea». Si tratta, in buona sostanza, di colui che, di fatto, si interponga tra fornitore ed utilizzatore del bene senza intervenire nei relativi processi produttivi o di erogazione.

Nei casi in discorso, i fornitori di servizi dispongono, invero, di un'apposita modulistica, in cui dichiarano, sotto la propria responsabilità, di avere diritto ad applicare l'aliquota agevolata, di guisa che il fornitore abbia l'obbligo di fornire l'energia elettrica e il gas applicando l'aliquota ridotta del 10% [150].

Siffatta riduzione può, certamente, inquadrarsi fra gli interventi di sostegno del settore agricolo, in quanto, per questa via, le imprese agricole che si avvalgono della detrazione forfettaria di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972, realizzano una sostanziale attenuazione degli oneri gravanti sull'attività esercitata [151].

La stessa costituisce, invece, un beneficio di natura solo finanziaria e può incidere sul formarsi di eventuali eccedenze di credito in caso di opzione per la detrazione nei modi ordinari.

In quest'ipotesi, a un minore addebito in via di rivalsa da parte del fornitore fa, infatti, seguito una minore detrazione da parte del produttore agricolo [152].

Dal punto di vista soggettivo, l'ambito di applicazione dell'aliquota ridotta si estende a tutte gli imprenditori agricoli.

Può, quindi, trattarsi sia di chi eserciti attività di coltivazione del fondo o di allevamento di animali, sia di chi pratichi le attività connesse di cui all'art. 2135, co. 3, c.c., anche nel caso in cui lo faccia in forma associata.

Il riferimento all'uso d'imprese operato dalla norma induce, nondimeno, a ritenere che la stessa si applichi solo per i consumi realizzati nell'esercizio delle rispettive attività; e, dunque, oltre che per il gas e l'energia consumata nei processi produttivi, anche per quella impiegata nei locali dell'impresa adibiti alle attività amministrative dell'impresa stessa [153].

Anche l'acquisto di impianti fotovoltaici è, peraltro, soggetto ad aliquota ridotta *ex* art. 127-*quinquies* della Tabella A, Parte III del D.P.R. n. 633/1972.

L'agevolazione in esame può, invero, applicarsi: a) alle cessioni di impianti termici che producono calore-energia, impiegando come fonte energetica

---

[150] In tal senso, Agenzia delle Entrate, Circolare 6 luglio 2009, n. 36/E.

[151] In relazione alle operazioni in discorso, l'imprenditore agricolo che operi in regime speciale deve, peraltro, tenere una contabilità separata.

[152] Cfr. G. TURRI, *Cessione di energia ed imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, p. 10055.

[153] In argomento, giova rammentare come l'art. 47, co. 11 della proposta di Legge di Stabilità 2016 prevedesse il ripristino dell'aliquota IVA ridotta del 10% per le cessioni di pellet che la Legge di Stabilità 2015 aveva elevato al 22%. Tale beneficio, di cui peraltro già godono le cessioni di legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie o fascine e i cascami di legno, compresa la segatura, è stato nondimeno stralciato nel corso dell'esame in Commissione Bilancio del Senato.

quella solare; b) ai contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione dei medesimi impianti; e c) alle cessioni di beni finiti (con esclusione delle materie prime e semilavorate) forniti per la costruzione degli impianti termici in esame, con la precisazione che il legislatore ha posto come unica condizione che l'impianto risulti idoneo per la produzione di calore energia.

Diversamente, la realizzazione di impianti per la produzione di energie da risorse agro-forestali sconta l'imposta nella misura ordinaria [154].

Ai fini IVA, nessun rilievo assumono, da ultimo, i contributi erogati dal GSE, in sostituzione del precedente sistema dei Certificati Verdi.

A tali conclusioni è, recentemente, addivenuto il Ministero dell'Economia e delle Finanze, secondo cui, gli stessi configurano un contributo a fondo perduto che, in quanto tale, non richiede alcuna specifica controprestazione da parte del relativo beneficiario [155].

Detti contributi, risultando indipendenti ed autonomi rispetto ai corrispettivi pattuiti per la cessione dell'energia prodotta mediante l'utilizzo degli impianti a fonti rinnovabili, mancano, invero, della sinallagmaticità generalmente posta alla base delle operazioni rilevanti ai fini dell'applicazione del richiamato tributo.

---

[154] G.P. TOSONI-F. PREZIOSI, *op. ult. cit.*, p. 294.

[155] V. Risposta al *question time* del 20 ottobre 2016. In argomento si v., anche, la Circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, in cui l'Agenzia delle Entrate aveva sostenuto la necessità di escludere la tariffa incentivante dall'ambito di applicazione dell'IVA, sull'assunto che la stessa configurasse «un contributo a fondo perduto, percepito dal soggetto responsabile in assenza di alcuna controprestazione resa al soggetto erogatore». Lo stesso Organo aveva, peraltro, osservato come, «nel contesto fiscale la terminologia utilizzata per indicare tale incentivo, "tariffa incentivante", è atecnica; nel caso specifico, infatti, le somme erogate non rappresentano un prezzo o corrispettivo per la fornitura dell'energia (come il termine tariffa lascerebbe intendere), ma una somma erogata per ristorare il titolare dell'impianto dei costi sostenuti per la costruzione dell'impianto medesimo e di quelli di esercizio, come si evince dall'articolo 7 del d.lgs. n. 387 del 2003». Nel richiamato contesto, non è, dunque, ravvisabile «alcun rapporto sinallagmatico tra le prestazioni poste in essere dal soggetto che eroga il contributo e quelle poste in essere dal soggetto che lo riceve, che, infatti, non è tenuto a prestare alcun servizio o a cedere alcun bene in contropartita. Il soggetto beneficiario della tariffa si limita a produrre energia elettrica che utilizza direttamente per soddisfare il proprio fabbisogno energetico o vende al gestore di rete cui è collegato; mentre il soggetto attuatore non ricava evidentemente nessuna utilità diretta dall'attività del soggetto al quale corrisponde la tariffa. Attesa l'assenza del presupposto oggettivo, l'esclusione da IVA opera anche nel caso in cui il soggetto realizza l'impianto fotovoltaico nell'esercizio di attività di impresa, arte o professione».

8.1. *L'estensione dell'ambito applicativo del* reverse charge *al settore agro-energetico*

L'art. 1, co. 629, 631 e 632 della L. 23 dicembre 2014, n. 190 ha integrato l'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, per estendere il meccanismo di assolvimento dell'IVA mediante *reverse charge* [156] a una serie di nuove fattispecie, riferibili anche al settore energetico [157], tra cui rientrano, ad esempio, i trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra di cui all'art. 3 della Direttiva 2003/87/CE; i trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla stessa Direttiva; i Certificati relativi al gas e all'energia elettrica; e, le cessioni di gas e di energia elettrica ad un soggetto passivo-rivenditore [158].

Tali disposizioni, emanate in attuazione degli artt. 199 e 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE [159], sono entrate in vigore il 1° gennaio 2015 e, per quan-

---

[156] Tale meccanismo consente al cedente/prestatore di non adempiere ad alcuni obblighi relativi all'assolvimento dell'IVA, demandandoli ai «soggetti passivi-rivenditori», cessionari/committenti che, ai sensi dell'art. 38, par. 2 della Direttiva 112/2006 (recepita in Italia dall'art. 7-*bis*), co. 3, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972), sono coloro che abbiano come attività principale l'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo e la rivendita di tali prodotti.

[157] Più esattamente, a essere interessati dalla disciplina in esame sono: a) il settore edile; b) il settore energetico; c) il settore della grande distribuzione (GDO); e d) le cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo. In argomento, *amplius*, N. GUGLIELMI, *Estensione dell'ambito applicativo del reverse charge*, in *PMI*, 2015, IV, p. 10.

[158] In tale contesto a venire in rilievo è, dunque, quel soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas o di energia elettrica sia costituita dalla rivendita di tali beni; e il cui consumo personale di detti prodotti risulti trascurabile.

[159] In argomento G. LIBERATORE, *Novità nel reverse charge interno: incertezze e dubbi*, in *L'IVA*, 2015, IV, p. 54, il quale rammenta come la VI Direttiva IVA preveda che debitore d'imposta sia il soggetto passivo che effettui una cessione di beni o una prestazione di servizi. Diversamente, il meccanismo dell'inversione contabile trasferisce la responsabilità di corrispondere il tributo in capo al destinatario della transazione, sempre se agisce nell'ambito di un'attività economica. Siffatto sistema permette di limitare la frode c.d. dell'operatore inadempiente che si realizza laddove i rivenditori evadano il pagamento del tributo all'Erario dopo aver venduto i prodotti, spesso in nero o sottocosto. «Di contro, gli acquirenti beneficiano di una detrazione fiscale poiché in possesso di fatture comunque valide. Nelle ipotesi più gravi gli stessi beni o servizi sono ceduti o prestati più volte senza alcun versamento di imposta, mediante un meccanismo di "carosello". Illecito che si complica ulteriormente prevedendo l'interposizione di soggetti esteri, spesse volte inesistenti (c.d. cartiere o teste di legno), utilizzati per rendere più complessa ed allungare l'attività d'indagine delle autorità competenti. In queste situazioni fraudolente designare il cliente quale persona tenuta al pagamento dell'IVA attraverso il meccanismo d'inversione contabile, riduce», invero, «questa forma di evasione fiscale».

to di nostro interesse, si applicheranno fino al 31 dicembre 2018 [160], a tutte le operazioni in cui il cessionario/committente sia un soggetto passivo ai fini IVA [161].

Il meccanismo in esame, volto a combattere le frodi IVA, sempre più frequenti nei settori cc.dd. "sensibili" [162], si caratterizza per il fatto di trasferire gli obblighi di assolvimento dell'imposta dal produttore che fornisce l'energia all'acquirente (che nel caso di specie è il GSE), in deroga al principio generale secondo cui è il venditore della merce a dover emettere la fattura comprensiva di IVA che poi versa all'Erario [163].

In sede applicativa, importanti perplessità hanno riguardato la possibilità di ricomprendere nel novero dei cc.dd. "Certificati ambientali", anche i Certificati verdi, i Titoli di efficienza energetica e le Garanzie di origine.

Com'è noto, i primi permettono ai produttori di energia elettrica di adempiere all'obbligo di immettere ogni anno in rete una certa quota di energia elettrica "pulita"; i secondi attestano il risparmio di gas ed energia elettrica conseguito mediante sistemi di efficientamento della produzione; mentre, le terze mirano a consentire ai fornitori di energia elettrica di provare ai clienti finali la quota o la quantità di energia derivante da fonti rinnovabili nel proprio mix energetico [164].

---

[160] L'unica eccezione a quanto precisato è costituita dal settore della GDO per il quale le modifiche sono subordinate al rilascio di un'autorizzazione comunitaria. Inoltre, sebbene tali modifiche abbiano, in linea di massima, carattere permanente, per il settore energetico e la GDO hanno carattere transitorio e si applicheranno fino al 31 dicembre 2018.

[161] Si tratta delle cc.dd. operazioni B2B. Restano, invece, escluse dal suo ambito applicativo tutte quelle fattispecie in cui la controparte sia una persona fisica non esercente attività d'impresa o professionale, cui l'IVA continua ad applicarsi secondo le regole ordinarie.

[162] In argomento A. VENERUSO, *"Reverse charge" in edilizia: linee guida dell'Agenzia delle Entrate*, in *PMI*, 2016, II, p. 18, secondo cui, il meccanismo in esame si propone di ridurre al minimo il rischio di frodi IVA, traslando l'obbligo di versare il tributo dal cedente/prestatore al cessionario/committente, in modo che questi ultimi possano portare in detrazione un'IVA non corrisposta all'Erario da parte del cedente/prestatore. Per questa via si riesce, invero, ad evitare un doppio danno erariale, in quanto, «il comportamento fraudolento si realizza una prima volta con il mancato versamento del tributo e una seconda volta con la detrazione del tributo medesimo da parte del cessionario/committente, ancorché inconsapevole della frode».

[163] Lo stesso impone, invero, al che riceve la fattura senza applicazione dell'IVA e con l'indicazione che trattasi di operazione soggetta ad inversione contabile, di integrare il documento in esame con l'aliquota e l'IVA, annotandolo sia nel registro delle vendite sia in quello degli acquisti.

[164] Cfr. G. LIBERATORE, *op. ult. cit.*, p. 56. Su tali profili, in passato, si era già soffermata la Circolare 23 dicembre 2004, n. 54/E, secondo cui, ai fini della individuazione, in ca-

Su tali profili si è, nondimeno, soffermata l'Amministrazione finanziaria la quale, in un recente documento, ha, dapprima rammentato come i titoli in esame, per la natura e il meccanismo di funzionamento ad essi proprio, teso a consentire agli operatori del settore di ottemperare agli obblighi relativi al rispetto ambientale, risultino strettamente collegati al settore dell'energia elettrica e del gas; e poi precisato come gli stessi possano essere, certamente, ricompresi tra i "certificati relativi al gas e all'energia elettrica" di cui all'art. 17, co. 6, lett. d-*ter*) del D.P.R. n. 633/1972 [165].

Per la stessa prassi, restano, invece, esclusi dall'ambito applicativo del *reverse charge* le "cessioni di gas" che abbiano come oggetto il Gas di petrolio liquefatto (GPL).

9. *I conferimenti di prodotti agricoli alle cooperative*

Si è già detto di come le cooperative e i consorzi agricoli rientrino tra i soggetti potenzialmente coinvolti dal regime speciale IVA di cui si sta discorrendo [166].

Al riguardo, occorre, nondimeno, distinguere, in quanto, mentre le cooperative di produzione possono sempre avvalersi delle disposizioni contenute nell'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972; le cooperative di conferimento applicano la detrazione forfettaria sull'intera produzione realizzata ove rispettino le condizioni indicate dall'art. 34, co. 2, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972; sono, invece, escluse dal regime speciale le cooperative di acquisto o di servizi [167].

---

po al soggetto passivo-rivenditore, del requisito dell'acquisto e della rivendita, in via principale, di gas e di elettricità non occorre considerare il complesso delle attività svolte dal soggetto interessato, quanto, piuttosto, esaminare il comportamento dello stesso, in relazione ai singoli acquisti di gas ed elettricità. Lo stesso documento chiarisce, anche, che la qualificazione di "rivenditore" non viene meno nel caso in cui una parte del prodotto acquistato sia destinata a sopperire ai bisogni del soggetto stesso, purché la stessa sia di entità trascurabile. Diversamente, per le cessioni di gas e di energia elettrica verso soggetti non qualificabili alla stregua della richiamata definizione di "soggetto passivo-rivenditore", l'IVA si applica con le modalità ordinarie.

[165] V. Circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E.

[166] Per approfondimenti in materia si v. M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali. Profili civilistici, contabili, comunitari*, Torino, 2013, p. 204 ss.

[167] In quest'ottica F. GAVIOLI, *Applicabile il regime speciale anche alle coop agricole*, in *Agr.*, 2010, III, p. 38. In argomento si v., anche, G.P. TOSONI-F. PREZIOSI, *op. cit.*, p. 39, che sottolineano come «questa condizione, che è rigorosa per le imprese singole», non sia altrettanto ovvia per le cooperative che, in base al disposto dell'art. 34, co. 2, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972, «possono cedere anche nello stato originario prodotti conferiti pre-

Fra tutti gli organismi cooperativi che operano "a valle" della produzione agricola, assumono rilievo preminente quelli impegnati nella commercializzazione, anche previa lavorazione o trasformazione dei prodotti conferiti dai soci.

Tali conferimenti sono, invero, soggetti a una serie di disposizioni particolari che attengono tanto al momento impositivo, quanto all'aliquota e alla fatturazione.

Al riguardo occorre, anzitutto, rammentare di come in base al co. 7 dell'art. 34, i passaggi dei prodotti agricoli ed ittici contemplati dalla richiamata Tabella, si considerino effettuati all'atto del pagamento del prezzo ai produttori soci o associati; di guisa che la fattura da parte del socio (ovvero l'autofattura della cooperativa per i produttori agricoli esonerati) debba essere emessa al momento del versamento del prezzo [168].

Detta regola trova, però, attuazione solo relativamente ai conferenti che operino in regime speciale.

Invero, nel caso in cui il socio conferente opti per il regime ordinario, la cessione si considera effettuata al momento della consegna del bene, applicandosi, tuttavia, il differimento del termine di fatturazione previsto per le cessioni di beni con prezzo da determinare di cui al D.M. 15 novembre 1975 [169].

Lo stesso articolo dispone, inoltre, che la cooperativa possa adempiere all'obbligo di emissione della fattura per conto dei soci conferenti, consegnandone loro un esemplare da utilizzare ai fini degli adempimenti successivi [170].

---

valentemente dai soci. Tuttavia, in caso di acquisti di prodotti presso terzi e rivenduti nello stato originario, anche la cooperativa dovrebbe applicare la detrazione nei modi ordinari, secondo i criteri dell'impresa mista».

[168] In argomento S. CERATO-F. BALESTRA-L. SIGNORINI-E. VIAL, *Regimi speciali IVA*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2009, p. 97, che nel sottolineare come nelle ipotesi in esame non assuma alcun rilievo il regime IVA applicato dalla cooperativa conferitaria, chiariscono, anche, come nel caso in cui il socio applichi il regime speciale, la fattura emessa dallo stesso, ovvero l'autofattura emessa dalla cooperativa per i produttori agricoli esonerati, debba essere emessa al momento del versamento del prezzo, a nulla rilevando il momento della consegna del bene.

[169] Secondo tale decreto, la fattura relativa alle operazioni in esame può, invero, essere emessa dal socio – o dalla cooperativa – entro il mese successivo al momento in cui il prezzo sia stato determinato; o diventino noti gli elementi cui lo stesso è commisurato. In base a quanto chiarito dalla Circolare ministeriale 24 dicembre 1997, n. 328/E, resta, nondimeno, salva la possibilità di emettere la fattura anticipatamente, non potendosi escludere il ricorso alla previsione generale di cui all'art. 6, secondo cui è sempre possibile emettere fattura prima che si verifichino gli eventi che la rendono obbligatoria, anticipando, in tal modo, l'esigibilità dell'imposta. In argomento G.P. TOSONI-F. PREZIOSI, *op. ult. cit.*, p. 86.

[170] Tali profili sono stati oggetto della Circolare ministeriale 25 gennaio 1994, n. 6, in

Tale profilo è stato, da ultimo, al centro dell'attenzione della Corte di Cassazione, la quale ha, peraltro, ritenuto di dover chiarire come la richiamata facoltà di auto-fatturazione, avvenendo "per conto" dei produttori agricoli conferenti, sia volta essenzialmente a surrogarne l'inerzia, di guisa che questi ultimi restino, in ogni caso, obbligati in via prioritaria [171].

Ai citati conferimenti si applicano le percentuali di compensazione, laddove sia il socio, sia la cooperativa, operino in regime speciale; mentre, se uno di essi ha optato per il regime normale, al corrispettivo ricevuto dal socio si applicano le aliquote ordinarie proprie di ciascun prodotto.

I passaggi di prodotti agricoli effettuati da soggetti in regime di esonero sono, invece, in ogni caso, soggetti all'IVA con applicazione delle percentuali di compensazione, anche se la cooperativa ha optato per il regime ordinario.

Sia che si applichino le percentuali di compensazione, sia che si applichino le aliquote ordinarie, l'imposta va, peraltro, applicata al prezzo emergente in sede di formazione del bilancio d'esercizio [172].

È, dunque, soggetto ad IVA l'intero corrispettivo pagato dai soci, non potendosi sostenere che una parte di esso rappresenti, ad esempio, un utile agli stessi distribuito, in quanto tale estraneo all'ambito di applicazione dell'imposta [173].

Le cooperative che si avvalgono del regime speciale applicano, poi, la detrazione forfettaria sia per i beni conferiti dai soci, sia per quelli acquistati presso terzi in misura non prevalente.

---

cui risulta chiarito come la *cooperativa* o l'ente associativo debba, anzitutto, osservare una propria numerazione, contraddistinta da un diverso numero di serie rispetto alle fatture emesse per conto proprio. Le fatture così emesse vanno, inoltre, regolarmente registrate ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972. Spetta, poi, all'imprenditore *agricolo* conferente rinumerare, seguendo il proprio numero progressivo, le fatture ricevute, senza annullare il numero precedentemente impressovi, registrando le stesse ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972. L'inottemperanza degli obblighi di fatturazione risulta, peraltro, imputabile all'imprenditore agricolo il quale, in caso di negligenza della cooperativa o degli altri enti associativi nell'esecuzione dell'accordo di fatturare per conto dei conferenti, può, in ogni caso, esperire gli opportuni rimedi presso le autorità giudiziarie competenti. Cfr. M. PEIROLO, *Effetti dell'omessa fatturazione della cooperativa agricola per conto dei soci*, in *Coop. ed enti non prof.*, 2016, VII, p. 30.

[171] Cass., sentenza 24 marzo 2016, n. 5849.

[172] In quest'ottica già la Risoluzione ministeriale 12 dicembre 1981, n. 372395 che individua l'ammontare imponibile delle cessioni da maggiorare dell'imposta, nel valore attribuito in sede di bilancio.

[173] G.P. TOSONI-F. PREZIOSI, *op. cit.*, p. 87. In argomento si v. la Circolare 18 giugno 2002, n. 53/E, con cui l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come le somme accreditate dalla cooperativa ai soci conferenti abbiano, nel loro ammontare complessivo natura di ristorno, di guisa da rappresentare un costo per la cooperativa e un ricavo per il socio.

Laddove tali soggetti si limitino a commercializzare prodotti di terzi, rivendendoli nel loro stato originario, le operazioni economiche effettuate ricadono, invece, nell'ambito di applicazione dell'art. 34, co. 5 del D.P.R. n. 633/1972 e vanno liquidate secondo le regole previste per le imprese agricole "miste".

Prima che l'art. 10, co. 1 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35, conv., con modif., dalla L. 14 maggio 2005, n. 80, modificasse il co. 2 dell'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972, la cooperativa poteva, peraltro, avvalersi della detrazione forfettizzata nei limiti del pro-rata, determinato sulla base del rapporto fra l'ammontare dei conferimenti eseguiti dai soci, associati e partecipanti – a condizione che risultassero, anche solo potenzialmente, destinatari del regime speciale agricolo – e l'ammontare complessivo di tutti i conferimenti, acquisti ed importazioni di prodotti agricoli ed ittici.

Per i conferimenti effettuati dai soci, associati o partecipanti che non potevano usufruire del regime speciale e per gli altri acquisiti ed importazioni di prodotti agricoli ed ittici, la detrazione dell'imposta era operata nei modi ordinari; mentre per gli acquisti e le importazioni di prodotti diversi da quelli agricoli ed ittici, la detrazione della relativa imposta era operata in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei conferimenti e acquisti di prodotti agricoli ed ittici che non potevano fruire del regime speciale e l'ammontare complessivo di tutti i conferimenti, acquisti ed importazioni dei medesimi prodotti [174].

A seguito dell'emanazione della legge, gli enti in commento possono, invece, far valere la detrazione forfettizzata applicando le percentuali di compensazione sull'intero ammontare imponibile delle cessioni di prodotti agricoli ed ittici, a condizione che rientrino fra quelli elencati nella Tabella A, parte I, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Siffatta previsione – applicabile anche con riferimento ai prodotti acquistati presso terzi, purché non prevalgano su quelli conferiti dai soci – non opera, però, per i prodotti agricoli di terzi rivenduti allo stato originario, relativamente i quali, l'imposta deve essere liquidata secondo le regole dell'impresa mista, a meno che non sussistano le condizioni per la separazione dell'attività.

10. *Il regime IVA degli acquisti intracomunitari*

Il D.Lgs. n. 331/1993 ha introdotto una disciplina speciale per gli scambi di beni circolanti tra Paesi europei, in virtù della quale, gli stessi non danno

[174] Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare 17 gennaio 2006, n. 1/E. In argomento A. DILI, *Cooperative agricole: il regime speciale IVA*, in *Coop. e Cons.*, 2006, III, p.141.

più luogo ad esportazioni ed importazioni ma ad acquisti e cessioni intracomunitarie.

Tale disciplina, nel sopperire alla mancata adozione del regime di tassazione nel Paese d'origine, obbliga gli Stati a ravvicinare le proprie aliquote, a tassare nel Paese d'origine le cessioni a consumatori finali e ad applicare agli scambi tra soggetti passivi IVA un meccanismo di detassazione dei beni trasferiti in altri Stati membri cui fa da contraltare l'applicazione dell'IVA in vigore in quest'ultimo, in virtù di adempimenti affidati ai singoli soggetti passivi e non più agli Uffici doganali [175].

L'art. 27 del D.L. n. 78/2010 ha, invero, istituito un regime autorizzatorio sulle operazioni intracomunitarie che impone ai soggetti passivi interessati a porre in essere gli scambi di richiedere, preventivamente, l'autorizzazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Proprio quest'ultima ha, peraltro, chiarito come, in mancanza della stessa, a tali contribuenti sia preclusa la possibilità di utilizzare il regime proprio delle operazioni in esame [176].

Tale orientamento, che sembrava aver trovato (almeno in parte) riscontro nel Regolamento U.E. 15 marzo 2011 n. 282/2011, il cui art. 18 imponeva al fornitore di servizi di accertare lo *status* di soggetto passivo del cliente, verificandone preventivamente il numero di partita IVA, è stato, nondimeno, smentito dalla Corte di Giustizia, la quale ha precisato come, nel quadro del regime degli scambi intracomunitari, l'identificazione dei soggetti passivi mediante i numeri individuali abbia il solo scopo di agevolare la determinazione dello Stato membro in cui deve essere tassata l'operazione [177].

Non vi è, invero, alcuna norma che indichi tra le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria, tassativamente elencate, l'obbligo di disporre di un numero d'identificazione IVA, trattandosi di un requisito formale che non può, in nessun modo, pregiudicare il diritto all'esenzione dall'IVA ove ricorrano le condizioni sostanziali.

---

[175] Cfr. G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 590. Il regime transitorio in esame è stato adottato allo scopo di di consentire agli Stati membri di continuare a tassare gli scambi intracomunitari di beni tra imprese nel luogo di destinazione, nell'attesa che si verifichino le condizioni per il passaggio al sistema definitivo della tassazione nel luogo d'origine. Al riguardo, tuttavia, è in corso una seria riflessione, come testimonia il documento sul futuro dell'IVA approvato dalla commissione UE il 6 dicembre 2011, COM (2011) 851, nel quale il principio della tassazione all'origine viene definito come politicamente irrealizzabile, prefigurando la definitiva stabilizzazione del regime "transitorio".

[176] V. Circolare 1° agosto 2011, n. 39 e Risoluzione 27 aprile 2012, n. 47.

[177] Corte Giust., sentenze 6 settembre 2012 e 27 ottobre 2012, emesse, rispettivamente, in causa C-273/11 e C-587/10.

Dal punto di vista soggettivo, l'art. 38, co. 1 del Decreto in esame, impone l'applicazione dell'IVA agli acquisti intracomunitari di beni effettuati nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

Lo stesso articolo, al comma successivo si preoccupa, anche, di definire come tali, «le acquisizioni derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro titolo reale di godimento sugli stessi, spediti e trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto».

Affinché un "acquisto intracomunitario" rilevi ai fini IVA è, in particolare, necessario: 1) che sia l'acquirente, sia il venditore siano soggetti passivi IVA, in possesso del relativo numero identificativo [178]; 2) che il trasferimento riguardi la proprietà o un altro diritto reale di godimento su di un bene mobile compravenduto a titolo oneroso; 3) che il bene venga effettivamente movimentato e trasferito nell'ambito di diversi Stati membri dell'UE.

Rientrano, inoltre, nella nozione di "operazioni intracomunitarie": l'introduzione nel territorio statale, da parte o per conto del soggetto passivo, di beni provenienti da altri Stati membri; gli acquisti effettuati da parte di enti associazioni o altre organizzazioni non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole e che non siano soggetti passivi d'imposta; l'introduzione nel territorio dello Stat da parte o per conto dei soggetti di cui sopra, di beni dagli stessi importati in altro Stato membro; e gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi o spediti da altro Stato membro, anche nel caso in cui il cedente non sia soggetto d'imposta e anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti o professioni [179].

In termini generali, l'IVA relativa alle operazioni in esame è dovuta dall'acquirente nello Stato di destinazione dei beni [180].

È, nondimeno, prevista una deroga a siffatto regime, con riferimento: a) agli enti non commerciali che non sono soggetti passivi IVA; b) ai soggetti per cui l'IVA a credito sia del tutto indetraibile; e c) ai produttori agricoli in regime speciale, nel caso in cui l'ammontare degli acquisti intracomunitari dagli stessi effettuati non superi una soglia, attualmente fissata in euro 10.000,00 [181].

---

[178] Si tratta del numero di partita IVA preceduto dalla sigla dello Stato.

[179] In argomento, *amplius*, A. ALLEGRETTI, *L'IVA intracomunitaria per i produttori agricoli*, in *Agr.*, 2004, IV, p. 259.

[180] L'acquirente italiano deve, quindi, numerare e integrare la fattura estera con l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota vigente nel nostro Stato e dell'imposta; annotare la stesa sia nel registro delle fatture emesse/corrispettivi, sia in quello degli acquisti; e presentare il relativo elenco riepilogativo.

[181] Tale soglia è stata, da ultimo, innalzata dall'art. 24, co. 7 della L. 7 luglio 2009, n. 88, la quale, nell'ottica di allineare la normativa interna a quella comunitaria, ha stabilito

Questi ultimi, infatti, sono tenuti a versare l'IVA in Italia, per l'acquisto di beni provenienti da altri Paesi UE, solo al superamento del valore citato; in cui l'ammontare degli stessi superi il valore citato. In mancanza, l'acquisto viene, invece, tassato nel Paese di provenienza dei beni, alla stregua di un'ordinaria cessione interna [182].

La soglia in esame non opera, però, per gli acquisti di mezzi di trasporto e di beni soggetti ad accisa, per i quali l'IVA è dovuta in Italia, a prescindere dal relativo ammontare [183].

L'acquisto di siffatti prodotti provenienti da altro Paese UE, ha, invero, natura intracomunitaria, anche nel caso riguardi un produttore agricolo sottoposto al regime speciale di cui all'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [184].

Il regime che ci occupa non è, peraltro, obbligatorio, posto che i soggetti interessati possono, comunque, decidere di non avvalersene, optando per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari [185].

In termini generali, i produttori agricoli che superano la soglia dei 10.000,00 euro o che abbiano optato per il regime ordinario, devono adempiere agli obblighi per gli acquisti intracomunitari di beni, nel rispetto del regime ad essi applicabile.

E, infatti, per i produttori agricoli sottoposti al regime speciale, gli acquisti

---

che il limite per la detassazione degli acquisti di beni provenienti da altri Paesi UE, posti in essere dagli enti non soggetti passivi IVA e da altri specifici operatori senza diritto alla detrazione, passi da 8.263,31 a 10.000,00 euro.

[182] Ove il limite in esame non sia stato superato, il produttore agricolo è, quindi, esonerato da qualsiasi adempimento. Laddove lo stesso venga superato in corso d'anno, l'acquisto di beni in altri Paesi dell'Unione costituisce un'operazione extraterritoriale che esula dal campo di applicazione dell'IVA. In questi termini G. ALLEGRETTI, *op. cit.*, p. 260.

[183] In base all'art. 38, co. 4-*bis* del D.L. n. 331/1993, ai fini IVA, «costituiscono prodotti soggetti ad accisa l'alcol, le bevande alcoliche, i tabacchi lavorati ed i prodotti energetici, esclusi il gas fornito dal sistema di distribuzione di gas naturale e l'energia elettrica, quali definiti dalle disposizioni comunitarie in vigore».

[184] Cfr. M. PEIROLO, *Nuova soglia per la tassazione nel Paese di origine degli acquisti dei produttori agricoli*, in *Agr.*, 2010, I, p. 25.

[185] In base al disposto del D.P.R. n. 422/1997, l'opzione si esprime mediante il comportamento concludente del contribuente e la successiva comunicazione nella Dichiarazione IVA relativa all'anno nel quale l'opzione è esercitata. Essa comporta l'applicazione dell'IVA nella misura stabilita nel Paese di destinazione, rivelandosi, dunque, vantaggiosa se i prodotti acquistati sono soggetti nel Paese di origine ad una aliquota superiore rispetto a quella applicabile nel nostro Paese. Solo nel caso contrario conviene, invero, pagare l'IVA nel Paese di origine. La scelta in esame si considera valida fino alla revoca e, comunque, fino al compimento del biennio successivo all'anno nel quale risulta esercitata. La revoca va, invece, comunicata per iscritto, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale e produce i suoi effetti dall'anno in corso.

intracomunitari sono assoggettati agli ordinari adempimenti previsti per tali operazioni.

Tali soggetti devono, quindi, integrare le fatture estere; applicare le aliquote ordinarie; e registrare le fatture nei registri delle vendite e degli acquisti; ma non possono usufruire né della detrazione dell'IVA a credito risultante dal registro degli acquisti, né di quella forfettizzata connessa all'applicazione delle percentuali di compensazione.

I produttori agricoli in regime di esonero devono, invece: 1) annotare le fatture di acquisto, ricevute ed integrate previa progressiva numerazione, in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, entro il mese successivo a quello in cui ne sono venuti in possesso; 2) presentare, entro ciascun mese, alla competente Agenzia delle Entrate, una dichiarazione relativa agli acquisti registrati nel mese precedente; e 3) versare, entro lo stesso termine, l'imposta dovuta, applicando le aliquote vigenti in Italia ed annotando gli estremi del versamento nella citata dichiarazione.

Da ultimo, i produttori che optino per il regime IVA ordinario devono adempiere agli obblighi previsti per gli acquisti intracomunitari a prescindere dall'avvenuto superamento della predetta soglia; essendo ammessa, in tal caso, la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, in luogo della detrazione forfetizzata sulla base delle percentuali di compensazione di cui al D.M. 23 dicembre 2005.

11. *Le cessioni intracomunitarie e il calcolo dell'IVA teorica*

Gli artt. 37 e ss. del D.L. n. 331/1993 hanno introdotto una disciplina speciale per gli scambi di beni circolanti tra Paesi dell'UE.

Si tratta di un regime transitorio applicabile in attesa dell'instaurazione del regime di tassazione nel Paese d'origine, finora preclusa dalla riluttanza degli Stati membri ad accettare sia la deducibilità di un'imposta sugli acquisti riscossa da un Erario diverso, sia le modifiche delle aliquote necessarie a ridurre le differenze dei livelli di tassazione, in modo da evitare spostamenti dei flussi di acquisto verso gli Stati che applichino un'imposta minore [186].

In termini generali, il meccanismo in esame comporta, da un lato, l'esenzione, da parte dello Stato membro di origine, della cessione che dà luogo alla spedizione o al trasporto intracomunitario; e, dall'altro, la tassazione, da parte dello Stato membro di destinazione, dell'acquisto intracomunitario.

Ogni acquisto intracomunitario tassato nello Stato di arrivo determina,

[186] Cfr. G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 590.

dunque, una cessione intracomunitaria esente nello Stato di partenza, volta a evitare la doppia imposizione.

La soluzione prospettata in sede comunitaria è stata puntualmente recepita dall'ordinamento nazionale.

Invero, in base all'art. 41 del D.Lgs. n. 331/1993 costituiscono cessioni non imponibili, le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta [187].

Tale articolo lega la non imponibilità di siffatte operazioni alla copresenza di una serie di requisiti.

Queste ultime, infatti, non solo, possono riguardare esclusivamente beni mobili, ma devono, anche: a) essere realizzate da operatori economici che siano soggetti passivi d'imposta identificati in Stati membri diversi; b) essere a titolo oneroso e comportare il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale sui beni ceduti [188]; e c) determinare il trasferimento fisico dei beni dal territorio di uno Stato membro a un altro.

Ciò anche nel caso in cui la cessione avvenga in favore di enti o associazioni che non siano soggetti d'imposta; di produttori agricoli in regime speciale; o, di operatori che effettuino solo operazioni attive esenti, a condizione che gli stessi non risultino esonerati dal pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari nel proprio Stato; e che comunichino al cedente nazionale il proprio codice identificativo [189].

---

[187] Tale profilo è stato oggetto di chiarimenti da parte della Corte di Giustizia che, nella sentenza 18 novembre 2010, emessa in causa C-84/09, rammentando, anzitutto, come l'acquisto intracomunitario si perfezioni, solo, quando: a) il potere di disporre del bene sia stato trasmesso all'acquirente; b) il fornitore dia prova che tale bene sia stato, effettivamente, spedito o trasportato in un altro Stato membro; e c) detto bene abbia lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro della cessione; ha chiarito come nessuna norma della Direttiva IVA preveda che il trasporto del bene debba avere inizio o debba concludersi entro un determinato periodo di tempo. Invero, un termine di questo tipo finirebbe col pregiudicare il corretto funzionamento del sistema, potendo la tassazione nell'uno o nell'altro Stato essere influenzata dal comportamento delle parti in ordine al rispetto del termine.

[188] A fronte della cessione del bene deve, dunque, essere prevista una controprestazione, che può consistere sia nel pagamento di una somma di denaro, sia in una cessione di beni e/o in una prestazione di servizi. Diversamente, non vi è onerosità quando il trasferimento della proprietà del bene avvenga senza alcuna controprestazione da pare del beneficiario della stessa. Su tali profili si v. Corte Giust., sentenza 20 gennaio 2005, causa C-412/03, secondo cui, la nozione di "onerosità" presuppone, unicamente, l'esistenza di «un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo».

[189] Cfr. C. DE STEFANIS-M. FIAMMELLI-A. QUERCIA-F. ARBORE, *op. cit.*, p. 415.

Al riguardo, per quanto di nostro specifico interesse in questa sede, occorre, anzitutto, segnalare come le cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli effettuate dai produttori in regime speciale, fino all'entrata in vigore dell'art. 1, co. 2, lett. l) della L. n. 28/1997 (che ha sostituito l'art. 51, co. 3 del D.L. n. 331/1993), siano state assoggettate all'IVA, applicando alla base imponibile le relative aliquote compensative.

Attualmente, le stesse vengono, invece, considerate non imponibili allo scopo di sollevare i soggetti passivi IVA identificati in altri Stati UE, dalla necessità di ricorrere alla procedura di rimborso prevista dall'art. 38-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, per recuperare l'imposta versata, con un'evidente riduzione degli oneri finanziari precedentemente posti a carico degli stessi [190].

L'impresa agricola nazionale che operi in regime speciale, relativamente alle vendite all'estero, ha, peraltro, diritto alla detrazione o al rimborso di un importo pari all'IVA teorica calcolata utilizzando le percentuali di compensazione che sarebbero state applicate nel caso in cui le operazioni fossero state realizzate nel territorio dello Stato.

Per questa via, anche i soggetti operanti in regime speciale – ai quali è preclusa la possibilità di acquistare beni e servizi senza applicazione dell'imposta, mediante *plafond*, in relazione alle operazioni non imponibili effettuate – hanno, dunque, la possibilità di recuperare l'imposta assolta a monte [191].

Il beneficio in esame – che, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, ha lo scopo di evitare un'ingiustificata penalizzazione a carico dei produttori agricoli che, altrimenti, rimarrebbero incisi dall'imposta a monte [192] – si applica: alle cessioni all'esportazione dirette, improprie e in triangolazione; alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, a fronte di dichiarazione d'intenti; alle cessioni di beni non imponibili a clienti della Repubblica di San Marino e della Città del Vaticano; alle cessioni non imponibili nei confronti di organismi internazionali; alle cessioni di beni a turisti extra-UE; e, da ultimo, alle cessioni intracomunitarie di beni non imponibili.

---

[190] Cfr. Circolare ministeriale 10 giugno 1998, n. 145/E, § 4.

[191] In argomento G. ALLEGRETTI, *L'Iva intracomunitaria per i produttori agricoli*, in *Agr.*, 2004, IV, p. 259, che pone in luce come tale possibilità sia stata prevista per la prima volta dall'art. 2, co. 1 della L. n. 28/1997 e, successivamente confermata dalla L. n. 313/1997. In passato, il rimborso dell'*Iva teorica* era, peraltro, possibile solo relativamente alle cessioni di vino in quanto prodotto soggetto ad accisa. Su tali profili giova, ancora, richiamare la Decisione 3 novembre 1995, n. 3590, con cui la Comm. Trib. Centr., sez. XXIII, ha chiarito come l'IVA teorica vada applicata sull'intero corrispettivo delle cessioni comunitarie e non limitatamente al tratto internazionale, ai sensi del combinato disposto degli artt. 7, co. 5 e 9, D.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 2, co. 3 della L. n. 17/1985.

[192] Cfr. Circolare ministeriale 25 gennaio 1994, n. 6/E.

La norma richiamata manca, invece, di accennare alle cessioni intracomunitarie effettuate in triangolazione; alle cessioni di beni nei confronti di soggetti identificati in altro Paese UE, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA; nonché, alle cessioni di beni custoditi in deposito IVA, di guisa che le stesse vengano, abitualmente, escluse dal calcolo dell'IVA teorica.

Bibliografia

AA.VV., *Dalla Riforma del 2003 alla PAC dopo Lisbona. I riflessi sul diritto agrario, alimentare e ambientale*, Atti del Convegno di Ferrara, 6-7 maggio 2011, a cura di L. Costato, P. Borghi, L. Russo e S. Marnservisi, Napoli, 2011, p. 73 ss.

AA.VV., *Il nuovo diritto agrario dell'Unione Europea – Riforma della politica agricola comune – Allargamento dell'Unione e Costituzione Europea – Diritto alimentale e vincoli internazionali*, Atti del Convegno organizzato in Onore del Prof. Luigi Costato, Ferrara-Rovigo, 19-20 novembre 2004, Milano, 2005, *passim.*

ACQUAS B., *L'impresa agricola dal codice del commercio al codice civile e la sua tendenza evolutiva*, in *Dir. fall.*, 1984, p. 297 ss.

AFFERNI G., *La nozione di impresa comunitaria*, in *Tratt. dir. comm. e dir. pubbl. econ.*, vol. II, diretto da F. Galgano, Padova, p. 134.

AGOSTINI S., *La riforma della pesca e dell'acquacoltura*, in *Agr.*, 2012, II, p. 28.

ALBISINNI F., *Profili di diritto europeo per l'impresa agricola. Il regime di aiuto unico e le attività dei privati*, Viterbo, 2005, p. 52.

ALBISSINNI F., *La definizione di attività agricola nella nuova PAC, tra incentivazione e centralizzazione regolatoria*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2014, V, p. 967.

ALESSI G., *L'impresa agricola*, in *Il Codice Civile*, Commentario diretto da P. Schlesinger, Milano, 1990, spec. p. 67 ss.

ALESSI R., *L'impresa agricola*, in *Trattato Bessone*, XXVI, 2, *Il diritto privato dell'Unione europea*, a cura di A. Tizzano, 2ª ed., Torino, 2005, p. 1234 ss.

ALESSI R., *L'impresa agricola*, Milano, 2011.

ALESSI R., *L'impresa agricola dopo la Novella dell'art. 2135 c.c.*, in AA.VV. (a cura di), *L'impresa agricola*, Milano, 2011, p. 36.

ALESSI R., *L'impresa agricola nel diritto comunitario. La nozione e i principi generali del sistema*, in *Notiziario Giuridico Telematico* (*http://www.notiziariogiuridico.it*).

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 82.

AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004, p. 47.

AMATUCCI A., *La questione metodologica tra teoriche vecchie e nuove e l'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, p. 10255.

AMATUCCI F., *La certezza del diritto come fondamento del divieto di retroattività della legge tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. II.

AMATUCCI F., *Il criterio del "luogo di attività produttiva del bene" come preclusione al riconoscimento di benefici fiscali nei confronti delle cooperative agricole*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, p. 20361.

AMATUCCI F., *Principi costituzionali in materia tributaria*, in *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, diretta da F. Visentini, Milano, 2003.
AMATUCCI F., *I requisiti di non commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per i riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 134.
AMATUCCI F., *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 781.
AMATUCCI F., *La fiscalità di sviluppo tra principi costituzionali e vincoli UE*, in L. SALVINI-G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p. 459 ss.
AMATUCCI F. (a cura di), *Accertamento sintetico e nuovo redditometro*, Torino, 2015.
AMBROSIO M., *Diritto di ripresa e correlata definizione di coltivatore diretto: non coincidenza con la formulazione codicistica dell'art. 2083 c.c.*, in *Dir. e giur. agr. e amb.*, 2001, p. 457.
ANGELINO A., *I nuovi principi contabili sui certificati ambientali*, in G. BONARDI-C. PATRIGNANI, *Energia Fiscalità Incentivi Agevolazioni*, Milano, 2013, p. 4.
ANGIULLI M., *Attività agricola e reddito d'impresa*, in *Annali del Dipartimento Jonico*, anno I, 2013, p. 26.
ANTONINI E., *Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito*, in *Incontri con il Banco di Roma*, III, II, Roma, 1974, p. 210.
ANTONINI E., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 245.
ARCANGELI A., *Istituzioni di diritto agrario*, I, Roma, 1932.
ARCANGELI A., *Istituzioni di Diritto Agrario*, Parte Speciale, Roma, 1936, p. 57.
ASCARI B., *Attività agricole: differenza fra reddito agrario e reddito d'impresa*, in *il Fisco*, 2001, XIX, p. 7041.
AULENTA M., *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in A.F. URICCHIO-M. AULENTA-G. SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015, p. 33 ss.
AULETTA G.-SALANITRO N., *Diritto commerciale*, Torino, 2015, p. 8.

BABUSCIO T., *Agricoltura non alimentare: le nuove opportunità per gli imprenditori agricoli*, in *Dir. e giur. agr. alim. amb.*, 2006, p. 151.
BAGNOLI M., *Il regime IVA delle attività agricole connesse*, in *Prat. fisc. prof.*, 2005, XI, p. 11.
BAGNOLI M., *Attività di coltivazioni di vegetali di terzi*, in *L'Iva*, 2008, V, p. 15.
BAGNOLI M., *La competitività passa attraverso la tassazione delle agro-energie e dei terreni agricoli*, in *Agr.*, 2014, IV, p. 7.
BAGNOLI M.-DODERO A., *Modifiche nel settore agricolo*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 11.
BAGNOLI M.-DE LEONARDIS I., *È attività connessa la produzione di energia rinnovabile da parte delle imprese agricole*, in *Corr. trib.*, 2009, XXXV, p. 2868.
BAGNOLI M.-MARIOTTI I., *In campo l'IMU sostituisce … l'agricoltura*, in *Agr.*, 2012, I, p. 5.
BAGNOLI M.-PETROCCHI S., *La disciplina giuridica e fiscale delle società agricole*, in *Bil. e redd. impr.*, 2014, XI, p. 21.

BAGNOLI M.-ROCCHI A., *Maggiore trasparenza nella cessione di prodotti agricoli ed alimentari*, in *Corr. trib.*, 2012, XLVIII, p. 3743.
BAGNOLI M.-ROCCHI M., *Luci e ombre per le misure di sostegno al settore agricolo*, in *Corr. trib.*, XXXIV, 2014, p. 2607.
BAGNOLI M.-ROCCHI A., *Aspetti contabili e fiscali dei Certificati "Verdi" e "Bianchi" in agricoltura*, in *Corr. trib.*, 2015, XXXIX, p. 4006.
BAGNOLI M.-ROCCHI A., *La prevalenza nel fotovoltaico "agricolo": problemi attuali e prospettive*, in *Corr. trib.*, 2015, XLVI, p. 4551.
BARALIS G., *Una "nuova" società semplice: la società immobiliare di mero godimento e la società semplice di mero godimento in genere*, in *Studi e materiali*, 2003, II, p. 683.
BARALIS G., *Riflessioni sui rapporti fra legislazione tributaria e diritto civile. Un caso particolare: le società semplici di mero godimento*, in *Riv. dir. comm.*, 2004, p. 171.
BARASSI L., voce *Mezzadria*, in *Enc. giur. it.*, Roma, s.a., X, p. i; II, p. 415.
BARGAGLI M., *Il nuovo regime dei minimi*, in *PMI*, 2015, IV, p. 5.
BARUZZI S., *La disciplina dell'Imu*, Prima e seconda parte, in *il Fisco*, 2012, VI, parte I, p. 817, e 2012, VII, parte I, p. 954.
BARUZZI S., *Le novità interpretative sugli impianti fotovoltaici elettrici*, in *il Fisco*, 2014, IV, p. 343.
BARUZZI S., *Nuove Commissioni censuarie per attuare la revisione del catasto; pari tutela per fisco e contribuente?*, in *il Fisco*, 2015, VII, p. 642.
BASCIU A.F., *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1193.
BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. trib.*, 2002, II, p. 426.
BASILAVECCHIA M., *Abuso di norme retroattive sulla nozione di aree edificabili e (mancate) reazioni interpretative*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 109.
BASILAVECCHIA M., *L'evoluzione della politica fiscale nell'Unione Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 361.
BASILAVECCHIA M.-DEL FEDERICO L.-MASTELLONE P., *Tax implications of Natural Disasters and Pollution*, Milano, 2015.
BASILAVECCHIA M.-DEL FEDERICO L.-PACE A.-VERRIGNI C., *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, Torino, 2016, p. 269.
BASSANELLI E., *Impresa agricola*, in *Commentario al cod. civ.*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1943, *sub* art. 2135, n. 1.
BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, VI, p. 477.
BEGHIN M., *Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1973.
BEGHIN M., *Il reddito d'impresa: Per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Torino, 2014.
BELLANTUONO D., *L'agrarietà dell'allevamento di cavalli da corsa al vaglio delle sezioni unite*, in *Foro it.*, 1994, I, c. 743.

BENETTI B., *La tassazione dei redditi fondiario e agrario*, Padova, 1965.
BENETTI B., *Le imposte dirette ed i redditi agricoli*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, p. 1041.
BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, Roma, 1945, p. 318.
BIANCHI R., *Esercizio dell'attività agricola in forma di società di capitali*, in *Azienda & Fisco*, 2010, XII, p. 47.
BIANCHI A., *Manuale delle società di capitali*, Milano, 2012, p. 218.
BISCARETTI DI RUFFIA C., *Le regole di concorrenza dell'Unione europea per le imprese del settore agricolo*, in AA.VV., *Scritti in Onore di Giuseppe Tesauro*, vol. II, Napoli, 2014, p. 1410.
BIONDI B., *I beni*, in *Trattato Vassalli*, IV, Torino, 1953, p. 15.
BIONE M., *La nozione di imprenditore agricolo dal codice civile ad oggi*, in *La riforma dell'impresa agricola*, a cura di N. Abriani e C. Motti, Milano, 2003, p. 8.
BIVONA G., *L'azienda agraria*, in *Trattato breve di diritto agrario italiano e comunitario*, a cura di L. Costato, Milano, 2003, p. 289.
BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, spec. Cap. I.
BLUMANN C.-DENIS D.-OLIVE PH., *Harmonisation du droit agrarie en Europe: l'acquis, les besoins, les limite*s, *Rapport français au XV^ème^ Symposium*, in *Rev. dr. rur.*, 1991, p. 49 ss.
BODRITO M., *Decidendo sul presupposto* Irap *per i professionisti la Suprema Corte demanda ai giudici di merito la valutazione del caso concreto*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 403.
BODRITTO A., *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in BODRITTO A.-CONTRINO A.-MARCHESELLI A., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del Prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, p. 282 ss.
BOLOGNESI C., *Nasce l'imprenditore agricolo professionale (IAP): le principali novità del D.lgs. n. 99/2004*, in *Impr. comm. ind.*, 2014, V, p. 828.
BONFANTE G., *Le nuove società cooperative*, Milano, 2010, p. 65.
BONFANTE G.-COTTINO G., *L'imprenditore*, Milano, 2001, p. 447.
BORIA P., *La disciplina tributaria dell'agriturismo*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 179.
BORIA P., voce *Agricoltura e zootecnia*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1993.
BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.
BORIA P., *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, V, p. 10987.
BORIA, P., *Capacità contributiva*, in *Commentario Costituzione*, I, a cura di R. Bifulco, A. Celotto e M. Olivetti, *sub* art. 53, Torino, 2006, p. 1055.
BORIA P., *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in *Diritto Tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, con *Introduzione* di E. DE MITA, Milano, 2006, p. 151.
BORIA P., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, p. 85.
BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, p. 337.

BOSELLO F., *Appunti sul concetto di reddito agrario*, in *Giur. comm.*, 1979, I, p. 961.
BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto Aspetti giuridici*, Bologna, 1979.
BOVINO C.-BIANCANIELLO B., *Azioni agro-ambientali, "Misura F": i beneficiari sono solo gli agricoltori*, in *Agr.*, II, 2015, p. 21.
BRAGA R., *Le agevolazioni fiscali per le associazioni e le società sportive dilettantistiche*, in *Prat. fisc. prof.*, 2008, II, p. 41.
BRAGA R., *Società agricola e tassazione del reddito su base catastale: la determinazione del reddito ai fini IRES e IRAP*, in *Az. & Fisco*, 2008, XIV, p. 42.
BRUNO A. (a cura di), *Efficienza energetica. Gli incentivi per il risparmio energetico, le rinnovabili termiche e la cogenerazione. Vademecum Nextville 2013*, Milano, 2013.
BUCCIANTE A., *Lezioni di diritto agrario*, Torino, 2001, p. 70.
BUCCICO C., *Il catasto. Profili procedimentali e processuali*, Napoli, 2008, p. 140 ss.
BUCCICO C., *Compatibilità europea degli interventi a sostegno delle aree colpite da calamità naturali*, in M. BASILAVECCHIA-L. DEL FEDERICO-A. PACE-C. VERRIGNI, *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, Torino, 2016, p. 147.
BUONO D., *Vendita diretta degli imprenditori agricoli: profili fiscali*, in *Agr.*, 2011, III, p. 21.
BUONOCORE V., voce *Imprenditore (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1970, p. 518.
BUONOCORE V., *Il "nuovo" imprenditore agricolo, l'imprenditore ittico e l'eterogenesi dei fini*, in *Giur. comm.*, 2002, I, p. 5.
BUSANI A., *Ma la Tour Eiffel è un bene mobile? (Riflessioni sulla natura immobiliare dell'impianto fotovoltaico)*, in *Notariato*, 2011, III, p. 313.
BUSSOLETTI M., voce *Società semplice*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, p. 909.
BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, p. 17.

CALABRESE M., *Il percorso dell'UE sull'uso dei suoli per le produzioni agroenergetiche*, in *Agr. ist. merc.*, 2013, III. p. 51.
CAMPOBASSO G.F., *Diritto Commerciale*, Milano, 2013, p. 48 ss.
CAPELLO F., *Regime speciale per i produttori agricoli e operazioni inesistenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, p. 20287.
CAPELLO F., L*a giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia IVA (1977-2014), parte prima*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, p. 20141.
CAPOLUPO S., *Imprenditore agricolo: aspetti fiscali della riformulazione dell'art. 2135 del codice civile*, in *il Fisco*, 2002, XXXVI, parte I, p. 5684.
CAPOLUPO S., *Imposta municipale propria (IMU): soggettività passiva e presupposto oggettivo*, in *il Fisco*, 2011, XXIX, p. 4887.
CARDILLO M., *La tassazione dell'energia prodotta da fonti fotovoltaiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, X, p. 11043.
CARPENTIERI L., *Uguaglianza fiscale o supermercato?*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 121.
CARRARA G., *Corso di diritto agrario*, Roma, 1929.
CARRIROLO F., *Irap e piccole imprese: beni strumentali e organizzazione*, in *PMI*, 2016, IV, p. 10.

CARPENTIERI C., *Riforma fiscale: da una delega equilibrata ad un'attuazione parziale ed orientata alle grandi imprese*, in *Corr. trib.*, 2015, XLVII-XLVIII, p. 4599.
CARROZZA A., *Problemi generali e profili di qualificazione del diritto agrario*, I, Milano, 1975, p. 74 ss.
CARROZZA A., *Affitto di fondi rustici*, *Dig. disc. priv., sez. civ.*, I, Torino, 1987.
CARROZZA A., *Lezioni di diritto agrario*, I, *Elementi di teoria generale*, Milano, 1988, p. 10 ss.
CARROZZA A., *Fondo di terra e fondo di acqua*, in *Riv. dir. agr.*, 1994, p. 489.
CASADEI E., *La disciplina tributaria dell'attività di allevamento e la nozione di impresa agricola*, in *Impresa zootecnica*, Milano, 1989, p. 55.
CASADEI E., *La nozione di impresa agricola dopo la riforma del 2001. Il diritto agrario vigente tra novità e tradizione*, Atti del convegno organizzato da AICDA in collaborazione con l'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Lodi, Lodi, 15-16 maggio 2009), Cremona, 2010, p. 9, nonché in *Riv. dir. agr.*, 2009, I, p. 309.
CASANOVA M., *Impresa e azienda*, in *Trattato Vassalli*, X, 1, Torino, 1986, p. 22.
CASELLA F., *La disciplina civile e fiscale del contratto di soccida*, in *Agr.*, 2001, V, p. 315.
CASINI L.-SCOZZAFAVA G., *La multifunzionalità dell'agricoltura nelle zone montane marginali*, Firenze, 2013, p. 11.
CASTAGNOLA S., *Il Commercio in generale*, *sub* art. 5, Torino, 1895, p. 74.
CATTELAN G., *Il cambio di regime in agricoltura*, in *Corr. trib.*, 1998, IXX, p. 1442.
CATTELAN G., *La cessione di azienda agricola*, in *Corr. trib.*, 2000, XLII, p. 3082.
CATTELAN G., *Il nuovo "forfait" IVA per le attività agricole connesse*, in *Corr. trib.*, 2004, XX, p. 1579.
CATTELAN G., *Redditi agrari e redditi d'impresa forfetizzati prodotti dagli agricoltori*, in *Corr. trib.*, 2005, XXI, p. 1655.
CATTELAN G., *Modificato il regime speciale IVA a favore dei produttori agricoli*, in *Corr. trib.*, 2005, XXV, p. 1955.
CENTORE P., *Iva europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell'Iva nazionale e comunitaria*, Milano, 2006, p. 148.
CEPPARULO A.-GIORDANO L., *Le agevolazioni IMU e TASI su abitazione principale, terreni agricoli e fabbricati merc*e, in *il Fisco*, 2016, VIII, p. 557.
CERATO S.-BALESTRA F.-SIGNORINI L.-VIAL E., *Regimi speciali IVA*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2009, p. 97.
CERNICOLA L. *Deduzioni fuori tariffa e contributi ai consorzi di bonifica: un problema legato alla deducibilità*, in *Agr.*, 2011, V, p. 14.
CERNICOLA L.-PREZIOSI F., *Attività agricole connesse: aggiornato l'elenco dei beni*, in *Agr.*, 2015, III, p. 7.
CETRA A., *La nozione d'impresa*, in CETRA *et al.* (a cura di), *Diritto commerciale*, I, Torino, 2014, p. 29.
CHIRICHIGNO S.-CIRIMBILLA V., *L'assimilazione degli impianti fotovoltaici agli opifici*, in *Corr. trib.*, 2010, X, p. 799.
CICALA M., *Imposte sui trasferimenti ed aree fabbricabili*, in *Boll. trib.*, 1989, XI, p. 931.

CICOGNANI F., *La Corte costituzionale si pronuncia sulla nozione di area fabbricabile ai Fini dell'Ici*, in *Riv. dir. fin.*, 2008, IV, p. 113.
CIMATTI I., *Ancora sulla gravità di un allevamento di cavalli da corsa*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 1998, p. 398.
CIPOLLA G.M., *Distribuzione di utili ai soci-persone fisiche di società cooperative ed applicazione della maggiorazione di conguaglio*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 73.
CIPOLLINA S., *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1995, I, p. 744.
CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, p. 163.
CIPOLLINA S., *Tra passato e futuro. Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2016.
CIRINEI G., *Il maggior reddito accertato deve essere compensato con le perdite pregresse disponibili ma si rendono comunque applicabili le sanzioni sulla maggiore imposta accertata anche se, per effetto della predetta compensazione, non risulta dovuta alcuna imposta*, in *Giur. imp.*, 2014, II.
CISLAGHI A., *Regime speciale in agricoltura senza limiti di volume d'affari*, in *L'IVA*, 2005, VI, p. 21.
COLLINI A., *Comunione tacita familiare nell''impresa agricola*, in *il Fisco*, 2003, XXXV, parte 1, p. 5558.
COLLI VIGNARELLI A., *Il "dies Irap" è giunto. La nozione di "attività autonomamente organizzata" (art. 2, d.lgs. n. 446/1997)*, in *Boll. trib.*, 2007, p. 501.
COLOMBO G.E., *L'azienda e il mercato*, Milano, 1979, p. 23.
COMELLI A., *L'esercizio di impresa quale elemento soggettivo della sfera di applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, IV, p. 10683.
CONTRINO A., *Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, III, p. 10535.
CONTRINO A., *Il regime IVA dei certificati verdi nel particolare contesto del contratto di tolling*, in G. BONARDI-C. PATRIGNANI (a cura di), *Energia Fiscalità Incentivi Agevolazioni*, Milano, 2013, p. 147.
CONTRINO A., *Inerenza e strumentalità per i beni d'impresa in comodato*, in *Corr. trib.*, 2015, IL, p. 238.
CONTRINO A., *Le misure per le attività produttive*, in M. BASILAVECCHIA-L. DEL FEDERICO-A. PACE-C. VERRIGNI, *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, Torino, 2016, p. 235.
CORASANITI G., *IRAP: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, VI, p. 1097.
CORASANITI G., *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, p. 10013.
CORDOPATRI F., voce *Presunzione (dir. proc. civ)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, p. 288.
CORRADIN C.-PEIROLO M., *La nuova legge quadro sull'agriturismo*, in *Prat. fisc. prof.*, 2006, XXVII, p. 11.
CORRADO L.R., *Evoluzione e combinazione di imposizione reddituale e patrimoniale*

sugli immobili. Alcune osservazioni su loro coerenza e legittimità costituzionale, in *Dir. prat. trib.*, 2013, III, p. 10625.
CORRADO L.R.-LUPI R., *Associazioni sportive tra ricchezza non registrata ed evasione interpretativa*, in *Dial. trib.*, 2012, I, p. 83.
CORSINI L., *La società semplice e la gestione dei patrimoni di famiglia*, in *il Fisco*, 2007, XXVII, p. 1-3956.
COSCIANI C., *La riforma tributaria*, in *Orientamenti*, Firenze, 1950, p. 139.
COSCIANI C., *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1970, pp. 204-205.
COSCIANI C., *Annotazioni concrete sulla riforma tributaria*, in *Bancaria*, 1971.
COSTA C., L*e società di godimento tra disciplina civilistica e disciplina fiscale*, in *Vita not.*, 1995, p. 564 ss.
COSTANTINO M., *La disciplina dei beni. Beni immobili e beni mobili*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. Rescigno, II, Torino, 2005, p. 71.
COSTATO L., *Compendio di diritto agrario italiano e comunitario*, Padova, 1989, spec. pp. 153 e 410 ss.
COSTATO L., *Corso di diritto agrario*, Milano, 2004, p. 214.
COSTATO L., *Per un rinnovamento delle qualifiche soggettive in agricoltura*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2005, p. 556.
COSTATO L., *Imprenditore agricolo, novità codicistiche e polemiche retro*, in *Riv. dir. civ.*, 2006, I, p. 89.
COSTATO L., *Corso di diritto agrario italiano e comunitario*, 3ª ed., Milano, 2008.
COTTINO E., *Trattato di diritto commerciale*, vol. I, *L'imprenditore*, Padova, 2001, p. 477.
COVINO E., *Iva ed esercizio di più attività: i terreni sono «beni promiscui» come la «cancelleria»?*, in *Dial. trib.*, 2011, V, p. 534.

D'AGOSTINO D., *L'accertamento su base catastale*, in *il Fisco*, 1997, p. 14294.
DAGNINO G., *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Milano, 2012, p. 18.
D'ALESSIO R.-ANTONELLI V.-PAOLO F., *Agricoltura*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2014, p. 432.
D'AMATI A., voce *Fondiarie (imposte)*, in *Enc. dir.*, XVII, Milano, 1968, p. 847.
D'AMATI N., *La progettazione giuridica del reddito*, vol. II, *I redditi fondiari*, Padova, 1974, p. 259.
D'AMATI N., *Lineamenti di legislazione fiscale*, Torino, 1978.
D'AMATI N., *Le fattispecie soggettive nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 261.
D'AMATI N., voce *Redditi fondiari*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1992.
D'AMATI N., *La formazione del diritto tributario in Italia. Riflessioni metodologiche e sistematiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 1.
D'AMATI N., *La formazione del diritto tributario in Italia. Profili istituzionali*, *seconda parte*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, p. 177.
D'AMATI N., *Stato e Comuni nella gestione del catasto*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, I, p. 10019.

D'ARDIA C., *Il regime IVA nell'agricoltura*, in *Prat. fisc. e prof. – I corsi*, 2007, VII-VIII, p. 26.
D'ARDIA C., *La cessione dei prodotti agricoli*, in *Azienda & Fisco*, 2007, XVIII, p. 45.
D'ATTORRE P.P.-DE BERNARDI A. (a cura di), *Studi sull'agricoltura italiana. Società rurale e modernizzazione*, Milano, 1993.
DE LEONARDIS I., *Agricoltura ed energia pulita: riflessi fiscali*, in *Agr.*, 2008, I, p. 18.
DE LEONARDIS I., *Coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi: aspetti fiscali*, in *Agr.*, 2008, II, p. 81.
DELLA VALLE E., *Irap Non scontano l'Irap i professionisti dotati di mezzi strumentali minimi*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 891 ss.
DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, I, Milano, 1984, p. 876.
DE MITA E., *Presunzioni fiscali e Costituzione*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno di Rimini, 22-23 febbraio 1985, a cura di A.E. Granelli, Rimini, 1987.
DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, p. 80.
DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, p. 400.
DEL VAGLIO A., *La stima per l'attribuzione della rendita catastale deve tener conto delle condizioni intrinseche ed estrinseche dell'immobile accertato*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, II, p. 137.
DE PAOLA V., *Il regime patrimoniale della famiglia*, II, Milano, 2002, p. 482.
DE SANCTIS F., *La ruralità dei fabbricati ai fini fiscali*, Milano, 2002.
DE STEFANIS C., *Società cooperative con qualifica di imprenditore agricolo professionale*, in *Coop. e Cons.*, XI, 2005, p. 645.
DE STEFANIS C., *Le attività agricole connesse rientrano nel reddito agrario*, in *Coop. e Cons.*, 2008, I, p. 37.
DE STEFANIS C.-FIAMMELLI M.-QUERCIA A.-ARBORE F., *Imprenditore agricolo professionale (IAP), Società agricola e Agriturismo*, Milano, 2014, p. 68.
DEL FEDERICO L., *Regime fiscale dell'energia prodotta da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche da agricoltori*, in *il Fisco*, 2006, XIX, p. 2896.
DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.
DEL FEDERICO L., *Introduzione allo studio della finanza pubblica per le aree colpite da calamità*, in M. BASILAVECCHIA-L. DEL FEDERICO-A. PACE-C. VERRIGNI, *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, Torino, 2016, p. 1.
DEZZANI F.-DEZZANI L., *"Impresa familiare": scritture contabili*, in *il Fisco*, 2008, XXVI, parte 1, p. 4645.
DEZZANI F.-DEZZANI F., *Impianti fotovoltaici realizzati da imprese. La tariffa incentivante è qualificata contributo in conto impianti*, in *il Fisco*, 2010, X, p. 1447.
DI FEO A., *Il novellato art. 2135 c.c. e le dimensioni dell'impresa agricola*, in *Il dir. fall. delle soc. comm.*, 2003, VI, p. 948.
DI GENNARO F., *Brevi note in tema di esenzione IRAP in agricoltura, alla luce della Legge di Stabilità per il 2016*, in *Il caso.it*, 11 gennaio 2016, p. 1 ss.

DIGREGORIO NATOLI S., *Iva agricoltura: impresa mista. Dal 1° gennaio 2002 viene ridimensionata la casistica per effetto del D.lgs. n. 228 del 18 maggio 2001 che ridefinisce la nozione di imprenditore agricolo e della Circolare esplicativa n. 44/E del 14 maggio 2002*, in *il Fisco*, 2002, XXXVII, parte 1, p. 5925.

DIGREGORIO NATOLI S., *Meccanismi applicativi dell'IVA in agricoltura*, in *il Fisco*, 2009, XXXLVII, p. 7750.

DIGREGORIO NATOLI S., *Iva in agricoltura. Operazioni miste e attività connesse*, in *il Fisco*, 2010, I, parte I, p. 193.

DIGREGORIO NATOLI S., *La disciplina dell'impresa agrituristica*, in *il Fisco*, 2010, XX, parte I, p. 3133.

DI LORENZO P.-ARNONI T.-GRANATA S., *I contratti di efficienza energetica. Profili regolamentari e prassi*, in *I Contratti*, 2015, V, p. 517.

DI PAOLO G., *Inapplicabilità del regime speciale IVA per l'agricoltura nel caso di utilizzo de fondo come semplice "area di sosta" del bestiame acquistato per la vendita*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 1998, XI, p. 128.

DI PIETRO A., *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, I, tomo II, Padova, 1994, p. 112.

DI PIETRO A. (a cura di), *L'accertamento tributario: principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994.

DI PIETRO A., *Incongruità del sistema fiscale attuale*, in *I Georgofili. Quaderni*, 2002, II, p. 156.

DI PIETRO A. (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, I, Roma, 2003, p. 1.

DI PIETRO A., *Requisiti fiscali per le agevolazioni delle cooperative*, in V. UCKMAR-F. GRAZIANO (a cura di), *La disciplina civilistica e fiscale della "nuova" società cooperativa*, Padova, 2005, p. 87.

DI SABATO F., *Diritto delle società*, Milano, 2011, p. 90.

DI SANTO E., *Calcolo dei ristorni nelle cooperative: aspetti contabili e fiscali*, *in Coop. e enti non profit*, 2014, IV, p. 19.

DI SIENA M., *Note minime sul principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Il Fisco*, 2003, 32, p. 1-5023.

DORIGO S., *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 41.

EINAUDI L., *Una grande discussione parlamentare. La legge sul catasto del 1986*, in *Riv. st. ec.*, 1941, p. 201.

ENNA G., *L'imposta sul reddito delle società cooperative agricole*, in *Agr.*, 2014, VI, p. 33.

FABIANI G., *L'agricoltura italiana dalla marginalità alla globalizzazione*, in S. PONS-A. ROCCUCCI-F. ROMERO F. (a cura di), *L'Italia contemporanea dagli anni Ottanta a oggi*, Roma, 2014.

FALSITTA G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972.

FALSITTA G., *Il concetto di reddito medio ordinario e la revisione degli estimi degli immobili urbani*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, p. 556.
FALSITTA G., voce *Utili e dividendi (imposizione sui)*, in *Enc. giur.*, XXXVII, Roma, 1994, p. 1.
FALSITTA G., *Osservazioni sulla nascita e sullo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 35.
FALSITTA G. (*Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*), in *Diritto Tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, con *Introduzione* di E. DE MITA, Milano, 2006, p. 151 ss.
FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.
FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 93.
FALSITTA G., I *principi costituzionali di giustizia tributaria tra teatro e agonia*, in *Riv. dir.trib.*, 2009, II, p. 722 ss.
FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 97.
FALSITTA G., *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, p. 139.
FALSITTA G., *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra «ragioni del fisco» e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 519.
FALSITTA G., *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona* (Postilla al saggio di L. PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*), in *Riv. dir. trib.*, 2011, V, p. 527.
FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, IX, p. 761.
FALSITTA G., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Milano, 2014, p. 98.
FALSITTA G., *Il principio della capacita` contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*, Milano, 2014.
FANELLI R., *Nuove regole per le opzioni e dichiarazioni IVA*, in *Corr. trib.*, 1998, XII, p. 885.
FANELLI R., *Irap e imposte indirette*, Milano, 2014.
FANELLI R., *La delega chiede il riordino delle tax expenditures*, in *Corr. trib.*, 2014, XXII, p. 1709.
FANELLI R., *Dal recupero dell'evasione e dell'erosione risorse aggiuntive per la riduzione della pressione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2015, XXXIII-XXXV, p. 2487.
FANELLI R., *Esclusa da IVA la cessione di un terreno agricolo divenito edificabile? – Il commento*, in *Corr. trib.*, 2017, I, p. 47.
FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, p. 728.
FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, p. 167.

FANTOZZI A., voce *Impresa e imprenditore*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989.
FANTOZZI A., voce *Imprenditore agricolo*, *II) Diritto Tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1990.
FANTOZZI A., *Prospettive dello strumento societario in agricoltura. Profili fiscali*, in *Riv. dir. agr.*, 1993, I, p. 302.
FANTOZZI A., *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 427.
FANTOZZI A.-PAPARELLA F., *Diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2014, p. 3.
FAZZINI E., *Piccole e medie imprese e metodologie di accertamento*, in Atti del convegno tenutosi a Roma presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università LUISS-Guido Carli di Roma in data 20 gennaio 2006, Roma, 2007, p. 68.
FEDELE A., *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Riv. not.*, 1988, I, p. 549.
FEDELE A., *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin.*, 2002, III, p. 451.
FEDELE A., *La comunione legale nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2002, I, p. 34.
FEDELE A., *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 23.
FEDELE A, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in *Diritto Tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, con *Introduzione* di E. DE MITA, Milano, 2006, p. 151.
FEDELE A., *L'imposizione immobiliare. dalla metafora della "fonte" all'intenzionalità del risultato produttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, V, p. 535.
FELLAH V., *Il fondo rustico alla luce del nuovo art. 2135 cod. civ.*, in *Riv. dir. agr.*, 2007, p. 55.
FERLAZZO NATOLI L.-INGRAO G., *La fattispecie giuridica tributaria: elementi oggettivi*, in L. FERLAZZO NATOLI, *Diritto Tributario*, Milano, 2010, p. 92.
FERRANTI G., *Perdite di periodi d'imposta precedenti e accertamento: Corte di Cassazione più rigida dell'Agenzia delle Entrate*, in *Corr. trib.*, 2012, LXIV, p. 3395.
FERRANTI G., *Esclusione da Irap: irrilevanti l'entità dei compensi e delle spese*, in *il Fisco*, 2016, XVI, p. 1507.
FERRANTI G., *Scomputo delle perdite in sede di accertamento: una disciplina da completare*, in *Corr. trib.*, 2016, I, p. 7.
FERRI G., *Revisione del c.c. e autonomia del diritto commerciale*, 1945, I, p. 101.
FERRI G., *Proprietà produttiva ed impresa agricola*, Torino, 1992, p. 143.
FICARI V., *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, p. 76.
FICARI V., *I redditi dominicali dei terreni, i redditi agrari e i redditi dei fabbricati*, in *Corso di Diritto Tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2004, p. 396.
FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p. 259.
FICHERA F., *Fiscalirà ed extra-fiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, p. 486.
FICHERA F., *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. trib.*, 2012, IV, p. 969.
FILIPPI P., *Alcune considerazioni sulla nozione di reddito agrario*, in *il Fisco*, 1979, p. 518.

FILIPPI P., *Riflessi delle recenti modifiche Iva sulla nozione di esercizio di impresa e di esercizio di arte e professione*, in *Giur. comm.*, 1979, I, p. 871.
FINOCCHIARO M., *Codice dei contratti agrari*, Milano, 1987.
FIORENTINO S., *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000, p. 99 ss.
FIORENTINO S., *Imputazione soggettiva tributaria ed "abuso" dello "schermo" societario: alcune riflessioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, V, p. 1184.
FIORENTINO S.-LOMBARDI O., *Devoluzione patrimoniale gratuita da ente non commerciale (associazione) ad altro ente non commerciale (fondazione): riflessi in tema di imposte dirette ed indirette*, in *Innovazione e Diritto*, 2012, p. 71.
FONTANA C., *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012.
FONTANA C., *Diritti fondamentali e "giusta imposizione" nella giurisprudenza delle Corti nazionali e dei Giudici europei*, in M. INGROSSO-S. FIORENTINO (a cura di), *I tributi nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istituti tributari tra Giudice nazionale e Giudice europeo*, Napoli, 2015.
FORNIELES GIL A., *Il principio di proporzionalità*, in A. DI PIETRO-T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Milano, 2013, p. 159 ss.
FORTE F., *Causa del potere finanziario e capacità contributiva*, in *Corr. trib.*, 2007, XXIV, p. 1939.
FOSCHINI M., voce *Dividendi (distribuzione dei)*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, p. 372.
FRANZONI G., *Sulle presunzioni legali nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 603.
FRANSONI G., *La legge tributaria è problematica per tutti*, in *Riv. dir. trib.*, suppl. *on line*, 30 agosto 2016 (in *www.rivistadirittotributario.it*).
FRASCARELLI M., *L'azienda agricola*, Milano, 2007, p. 140.
FREGNI M.C., *La dimensione dell'impresa nell'ambito familiare*, in AA.VV., *La dimensione fiscale dell'impresa tra ordinamento e mercati. Atti del convegno per Roberta Rinaldi*, Bari, 2014, p. 107.
FREGNI M.C., *Agevolazioni fiscali sugli acquisti a favore della piccola proprietà contadina*, in *Innovazione e Diritto*, 2016, I, p. 243.
FRISCOLANTI R.-PAGAMICI B., N*uova PAC 2014-2020: prospettive di sviluppo per l'agricoltura*, in *Agr.*, 2014, I, p. 17.

GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.
GAFFURI G., *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto Tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, con *Introduzione* di E. DE MITA, Milano, 2006, p. 151 ss.
GAGGERO A., *Categoria catastale dei parchi eolici ed elementi da computare nella determinazione della relativa rendita*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, p. 20258.
GALASSO A., *Impresa familiare comunione tacita familiare nell'esercizio dell'agricoltura*, in *Riv. dir. agr.*, 1976, I, p. 156.
GALETTA G., *Principio di proporzionalità sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1988, p. 11 ss.

GALEOTTI FLORI M.A., *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti*, Padova, 1983, p. 81.
GALEOTTI FLORI M.A., *Il principio di competenza*, in *il Fisco*, 1994, XXXVI, p. 8647.
GALGANO F., *L'imprenditore*, Bologna, 1970, p. 21.
GALGANO F., *Disposizioni generali sulla dichiarazione di fallimento (artt. 1-22 l. fall.)*, in *Commentario al codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1974, p. 63.
GALGANO F., *Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico dell'economia*, da lui diretto, II, Padova, 1978, p. 68.
GALGANO F., *Diritto commerciale. L'imprenditore*, Bologna, 1982, p. 26 ss.
GALGANO F., voce *Società (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, p. 869.
GALGANO F., *Lex Mercatoria. Storia del diritto commerciale*, Bologna, 2001.
GALLIO F.-GREGGIO M., *Tassazione forfettaria delle imprese agricole e procedure concorsuali*, in *Dial. trib.*, 2014, IV, p. 432.
GALLO F., *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, p. 664.
GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1974.
GALLO F., voce *Riforma tributaria*, in *Enc. giur. it.*, IV App., Roma, 1981.
GALLO F., *Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo*, in *Rass. trib.*, 1989, p. 538.
GALLO F., *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli di settore*, in *I nuovi studi di settore*, Atti del Convegno di Studi 11 febbraio 2000, in *il Fisco*, 2000, p. 40.
GALLO F., *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, p. 17.
GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007.
GALLO F., *Proprietà e imposizione fiscale*, in *www.cortecostituzionale.it/informazione/file/Gallo_8.10.2009. pdf.*
GALLO F., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, II, p. 287.
GALLO F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, IV, p. 771.
GALLO F., *Il diritto e l'economica. Costituzione, cittadini e partecipazione*, in *Contr. e Impr.*, 2016, III, p. 616.
GALLONI G., voce *Fondo rustico*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, II, Torino, 2000, p. 399.
GAMBINO A., *Impresa e società di persone*, I, Torino, 2013, p. 186.
GARBARINO C., voce *Dividendi (dir. trib. internaz.)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Agg., 2008, p. 158.
GARRINI F., *Trasformazione con costo della partecipazione automaticamente aggiornato*, in *www.ecnews.it.*
GAVELLI G., *La cessione di terreno edificabile da parte di imprenditore agricolo tra IVA e imposta di registro*, in *il Fisco*, 2000, XXXVI, p. 11107.
GAVEZZONI P., *Principio del «divieto di eccesso» e di «proporzionalità» nella giurisprudenza tributaria tedes*ca, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 311 ss.

GAVIOLI F., *Agrituismo: detraibile l'IVA per la costruzione della piscina*, in *L'IVA*, 2009, VI, p. 61.
GAVIOLI F., *Revocabili i benefici fiscali alle coop se la veste mutualistica è una copertura*, in *Coop. e Cons.*, 2012, XI, p. 25.
GAVIOLI F., *Tassazione dell'attività agro-energetica: regime forfettario e criterio di connettività*, in *Prat. fisc. prof.*, 2015, XLIII, p. 35.
GAVIOLI F., *Le nuove disposizioni IVA in agricoltura: i chiarimenti delle Entrate*, in *L'IVA*, 2016, VII, p. 48.
GERMANÒ G., *Sulla natura agraria dell'impresa di allevamento di bestiame*, in *Giur. agr. it.*, 1967, p. 225.
GERMANÒ A., *L'impresa agricola*, in *DG Agr.*, 2001, p. 504.
GERMANÒ C., *Manuale di Diritto Agrario*, 6ª ed., Torino, 2006.
GERMANÒ C., *Art. 2135*, in *Commentario Gabrielli*, Torino, 2009, p. 614 ss.
GERMANÒ A.-ROOK BASILE E., *Trattato di Diritto Agrario*, I, Torino, 2011, p. 766.
GHINASSI S., *Catasto*, in *Riv. notariato*, 2001, II, p. 385.
GIARDINA E, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961.
GIANNATTASIO C., *Società di persone e società di capitali in rapporto all'esercizio dell'agricoltura*, in *Riv. dir. agr.*, 1970, II, p. 360.
GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 74.
GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'Imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, p. 83.
GIORGI M.-URICCHIO A., *La tassazione delle attività marittime*, Milano, 2013, p. 80.
GIOVANNINI A., *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992, p. 143.
GIOVANNINI A., *La nozione di imprenditore*, in F. TESAURO (diretta da), *Giur. sist. di dir. trib.*, Torino, 1994, p. 439.
GIOVANNINI A., *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, p. 292.
GIOVANNINI A., *Sul reddito "effettivo" dei fabbricati e sulla morosità del conduttore*, in *Rass. trib.*, 2001, II, p. 344.
GIOVANNINI A., *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione quantitativa e limite qualitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1131.
GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 21.
GIOVANNINI A., *Equità impositiva e progressività*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, V, p. 10675.
GIOVANNINI A., *Il re fisco è nudo. Per un sistema equo*, Milano, 2016.
GIOVANNINI A., *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 10015.
GIOVANNINI A., *Sul limite massimo all'imposizione tributaria*, in *federalismi.it*, 2016, XI (1° giugno 2016).
GIRELLI G., *Aspetti problematici in tema determinazione della plusvalenza derivante dal trasferimento a titolo oneroso dell'azienda nell'ambito del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 1295.
GIRELLI G., *Ricavi nell'Irpef*, in *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui redditi*, a cura di G.Tinelli, Padova, 2009, p. 522.

GOLDONI M., *Imprenditore agricolo*, in *Riv. dir. agr.*, 2002, I, p. 228.
GOLDONI M., *Dal 1882 al 1942: la collocazione dell'agricoltura in un sistema caratterizzato dalla duplicità di codici di diritto privato*, in *Trattato breve di diritto agrario italiano e comunitario*, diretto da L. Costato, 3ª ed., Padova, 2003, p. 159.
GOLISANO G., *Agricoltura sociale: opportunità e prospettive*, in *Agr.*, 2015, VI, p. 27.
GRAZIANI C.A., *Comunione tacita familiare*, in *Noviss. Dig. it.*, App. II, Torino, 1981, p. 192.
GRAZIANO F., *Le agevolazioni fiscali del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601*, in *La società cooperativa. Aspetti civilistici e tributari*, a cura di G. Schiano di Pepe e F. Graziano, Padova, 1997, p. 396.
GREGGI M., *Il principio d'inerenza nel sistema sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitar*i, Ospedaletto (Pi), 2012.
GREGGI M., *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2013.
GRIGOLI F.-SOLIMANDO B., *La disciplina delle società agricole*, in *Coop. e Cons.*, 2006, III, p. 184.
GROSSI P., *Itinerari dell'impresa*, in *Quaderni fiorentini*, 28, tomo II, Milano, 1999, p. 999.
GOTZ V.-UDAULT J.H., *Harmonisierung des Agrarrecths in Europa*, *Cahiers de l'Institut de droit rural de l'Université de Göttingen*, t. 37.
GUGLIELMI N., *Estensione dell'ambito applicativo del reverse charge*, in *PMI*, 2015, IV, p. 10.

HOFFER D., *Come calcolare il reddito da allevamento*, in *L'informatore agrario*, 2010, XXVI, p. 65.
HOFFER D., *Il fisco in agricoltura secondo la Cassazione*, in *L'informatore agrario*, 2010, XXIV, p. 63.
HOFFER D., *Società di comodo: quando il Fisco diventa un problema*, in *L'informatore agrario*, 2011, 17, p. 30.

IACONO A., *In assenza di un obiettivo imprenditoriale, esclusa da IVA l'organizzazione del trasporto scolastico da parte di un Comune*, in *L'IVA*, 2016, VII, p. 27.
INGRAO G., *La determinazione del reddito imponibile delle società sportive, delle associazioni sportive dilettantistiche e delle Onlus sportive*, in *Rass. trib.*, 2001, VI, p. 1530.
INGROSSO G., *I tributi nella nuova Costituzione italiana*, in *Arch. fin.*, 1950, I, p. 158.
INGROSSO G., *Diritto finanziario*, Napoli, 1954, p. 311 ss.
INGROSSO M., *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli, 1977, p. 126.
INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, p. 81 ss.
INGROSSO M., *Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa (artt. 51 e 115 del TUIR n. 917/1986)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 49.
INGROSSO M., *Agevolazioni tributarie alle cooperative ed aiuti di Stato*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, Napoli, 2011.

INGROSSO M., *Il ruolo del giurista nella elaborazione di una legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, XI, p. 1013 ss.
INGROSSO M., *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali. Profili civilistici, contabili, economici*, 2ª ed., Torino, 2013, p. 193 ss.
INGROSSO M., *Agevolazioni per il ricambio generazionale in agricoltura*, in M. INGROSSO-S. FIORENTINO, *I tributi nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istituti tributari tra Giudice nazionale e Giudice comunitario*, Napoli, 2015, p. 131.
INGROSSO M., *Il classamento degli immobili e la perequazione tributaria*, in *Dir. proc. trib.*, 2015, III, p. 458.
INTERDONATO M., *I redditi fondiari*, in AA.VV., *L'Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in TESAURO F. (diretta da),*Gurisprudenza sitematica*, Torino, 1994, p. 171.
INTERDONATO M., *L'impresa agricola e il sostegno comunitario all'agricoltura. Trattamento tributario*, Milano, 2006.
IOVINE A.-CENICOLA L., *Catasto dei terreni e imposizione fiscale degli immobili rurali*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2014, p. 441.

JANNARELLI A., *Beni, interessi e valori*, in A. LIPARI (a cura di), *Diritto privato europeo*, I, Napoli, 1997, p. 337.
JANNARELLI A., *L'imprenditore agricolo e le origini del Libro V del Codice civile*, in *Quaderni fiorentini*, 30, tomo II, Milano, 2001, p. 511.
JANNARELLI A., *Pluralismo definitorio dell'impresa agricola tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Studi sull'integrazione europea*, 2007, p. 859.
JANNARELLI A., *La vicenda storica dell'impresa agricola*, in A. JANNARELLI-A. VECCHIONE (a cura di), *L'impresa agricola*, Torino, 2009, p. 4 ss.
JANNARELLI A.-VECCHIONE A., *L'impresa agricola*, in *Trattato di Diritto Commerciale*, diretto da V. Buonocore, sez. I, tomo II, Torino, 2009, p. 4 ss.
JOVINE A., *La riforma del catasto dei fabbricati*, Milano, 2014, p. 122.

KRAMER L., *Manuale di diritto comunitario dell'ambiente*, Milano, 2002, p. 52.

LA LOGGIA E., *L'imprenditore Ittico e le attività connesse*, in *Riv. dir.ec. tr. amb.*, 2007, V, p. 3.
LA ROSA A., *Brevi note in tema di rapporti tra comunione dei beni e società*, in *Giur. comm.*, 2009, I, p. 397 ss.
LA ROSA S., voce *Esenzioni*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966, p. 567.
LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, p. 155.
LA ROSA S., *L'amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, p. 111.
LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 326.
LATTANZI P., *Agricoltura ed energia. L'impresa agricola nella filiera agroenergetica*, Macerata, 2008, p. 191.
LAZZARA C., *Impresa agricola. Disposizioni generali*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, *art. 2135-2140*, Bologna-Roma, 1980, p. 45.
LAZZARA C.-PARADISO M., voce *Azienda agricola*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, II, Torino, 1988.

LECCISSOTTI M., *Reddito effettivo o reddito normale*, in M. LECCISOTTI (a cura di), *Per un'imposta sul reddito normale*, Bologna, 1990.
LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, tomo I, a cura di S. Capilupi, C. Coppola e F. delli Falconi, Milano, 2014.
LEO M.-MONACCHI F.-SCHIAVO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, I, Milano, 1999, p. 764.
LIOTTI G., *La qualificazione degli impianti fotovoltaici: profili catastali, urbanistici e soluzioni operative*, in *Notariato*, 2014, III, p. 248.
LULY G., *L'attività di pollicoltura non rientra nelle attività agricole se esercitata industrialmente*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, VI, p. 1053.
LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, p. 315.
LUPI R., *Commento all'art. 12 del D.L. 2 marzo 1989 n. 69*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1990, p. 1110.
LUPI R., *Argomentazioni extracontabili e coefficienti predeterminati nell'accertamento dei contribuenti minori (dalla legge n. 154/1989 al disegno di legge n. 3005/1991)*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, p. 625.
LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 1992, p. 19.
LUPI R., voce *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1997.
LUPI R., *L'*irap *tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1410.
LUPI R., *Società di persone: quando è vietata la determinazione catastale del reddito*, in *Corr. trib.*, 1997, III, p. 233.
LUPI R., *Il diritto tra discrezionalità e interpretazione*, Napoli, 2004.
LUPI R., *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dial. trib*., 2006, IX, p. 1097.
LUPI R., voce *Catasto*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-Ore*, vol. 3, Milano, 2007, p. 23 ss.
LUPI R., *Diritto Tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2009, p. 36.

MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 255.
MAGNO P., *Sul concetto di impresa agraria nel decreto istitutivo dell'Iva*, in *Riv. dir. agr.*, 1973, p. 239 ss.
MANSERVISI S., *Le norme ambientali del diritto derivato dell'Unione Europea*, in L. COSTATO-S. MANSERVISI, *Profili di diritto ambientale nell'Unione Europea*, Padova, 2012, p. 141.
MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 123.
MARCHESELLI F., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 2008.
MARELLO E., *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale*, in *Giur. it.*, 1997, p. 447.

MARELLO E., *Involuzione del principio di inerenza?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, I, p. 480.
MARELLO E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006.
MARELLO E., *Il regime di trasparenza*, in F. TESAURO (a cura di), *L'imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, p. 517.
MARELLO E., *Commento all'art. 53 Costituzione*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 438.
MARINO G., *"Titolare effettivo" e possessori di reddito: sovrapposizioni, innesti e (probabili) mutazioni genetiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, p. 183.
MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991.
MARONGIU G., *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale dell'ultimo decennio*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 1773.
MARONGIU G., *I coefficienti presuntivi*, in *il Fisco*, 2002, p. 6785.
MARONGIU G., *La cooperazione «costituzionalmente riconosciuta». Profili di costituzionalità*, in F. GRAZIANO (a cura di), *La riforma del diritto cooperativo*, Padova, 2002, p. 49.
MARONGIU G., *Proposte per un'equa applicazione dell'*Irap *ai lavoratori autonomi*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, p. 472.
MARTUCCI K., *Le società di godimento nel diritto italiano d'oggi*, in *Riv. dir. civ.*, 2009, I, p. 465.
MASI P., *Impresa agricola e legislazione fiscale*, in *Dizionari del dir. priv.*, diretti da N. Irti, IV, *Diritto agrario*, a cura di A. Carrozza, Milano, 1983.
MASSARA A., *Cooperative agricole*, in *Noviss. Dig. it.*, App. II, Torino, 1981, p. 777.
MASTROBERTI A., *Impresa familiare con "trasparenza" per i collaboratori*, in *Prat. fisc. prof.*, 2015, III, p. 38.
MASTROIACOVO V.-PETTERUTI G.-PODETTI D., *Imprenditore agricolo professionale e società agricole (D.Lgs. n. 99 del 2004) – Aspetti tributari*, Consiglio Nazionale del Notariato – Studio n. 46/2004/T, in *Studi e Materiali CNN*, Milano, 2004, 2, p. 931 ss.
MERCADANTE V., *Cessione di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria e di aree fabbricabili*, in *il Fisco*, 1996, XLVII, p. 11321.
MELIS G., *L'esercizio di più attività nell'IVA*, in *Rass. trib.*, 2003, I, p. 69.
MELIS G., *Questioni attuali in tema di catasto e "fiscalità immobiliare"*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 703.
MELIS G., *Sistema catastale e fiscalità immobiliare: questioni attuali*, in *La fiscalità immobiliare*, Atti del Convegno tenutosi a Siena, Certosa di Pontignano, 12 febbraio 2012, p. 111.
MELIS G., *La nozione di "dividendo" tra normativa tributaria ed evoluzione del diritto delle società*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, V, p. 11031.
MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, p. 469.
MENEGHETTI P., *L'evoluzione della normativa sulle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2014, XX, p. 1522.
MICCINESI M., *La morosità del conduttore: occasione e spunti per una riflessione sul reddito dei fabbricati*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, p. 294.
MICCINESI M., *Il reddito dei fabbricati, profili e considerazioni critiche*, in AA.VV., *La*

casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive, III, *Aspetti finanziari e tributari*, Milano, 1986, p. 191.
MICCINESI M., *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità della Chiesa e degli enti religiosi*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale* (*www.statoechiese.it*), p. 5.
MICHELI G.A., *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, p. 396.
MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, p. 323.
MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 371.
MICHELI G.A., *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, I, p. 11, ripubblicato in AA.VV., *La simmetria imperfetta*, Bari, 2009, p. 197.
MINERVINI G., *Il presupposto soggettivo dell'obbligazioneIva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, p. 615 ss.
MINUTOLI G., *Caratteri dell'impresa agricola soggetta a fallimento*, in *Fallimento*, 2003, XI, p. 1156.
MISTÒ P.G., *Attività agricole e imposizione diretta*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, p. 1140.
MOGOROVICH S., *Finanziaria 2008: le novità in materia di agricoltura*, in *il Fisco*, 2008, XIII, Parte I, p. 2311.
MOGOROVICH S., *Profili fiscali dell'acquacoltura*, in *Agr.*, 2008, VI, p. 351.
MOGOROVICH S., *Circolare n. 32 del 6 luglio 2009. La produzione di energia fotovoltaica in agricoltura*, in *il Fisco*, 2009, XXXIII, parte I, p. 5438.
MOGOROVICH S., *I problemi operativi della tassazione agevolata delle società agricole*, in *il Fisco*, 2010, XXXIL, parte I, p. 6477.
MOGOROVICH S., *Gli effetti dell'IMU nell'agricoltura*, in *il Fisco*, 2012, XXII, parte I, p. 3399.
MOGOROVICH S., *Chiarezza per l'impresa agricola che produce energia fotovoltaica*, in *Agr.*, 2015, VI, p. 7.
MONTEMURNO D., *L'imprenditore agricolo professionale: brevi riflessioni sul D.lgs. 27 maggio 2005, n. 101*, in *il Fisco*, XXXVI, 2005, parte I, p. 5664.
MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 21 ss.
MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012, p. 427.
MONDINI A., *La tassazione del canone di locazione commerciale in caso di sfratto per morosità del conduttore dell'immobile*, in *Rass. trib.*, 2012, II, p. 486.
MONTANARI M.-PEDERZINI E., *L'imprenditore e il mercato. Imprenditore, procedure concorsuali, contratti commerciali*, Torino, 2013, p. 5.
MONTUORI N., *Società semplice e mera detenzione di beni fruttiferi: considerazioni in merito al raccordo tra la fiscalità della società e dei soci*, in *il Fisco*, 24 settembre 2007, 34, pp. 1-5019.
MOSCARINI L.V., *Le nozioni di "coltivatore diretto", "proprietario diretto coltivatore" e "imprenditore agricolo a titolo principale" nella disciplina dell'indennità espropriativa*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2000, II, p. 357.
MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.
MOSCHETTI F., *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di illegittimità costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 57.

MOSCHETTI F., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in C. PREZIOSI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, in Atti del convegno di studi tenuto presso l'Università di Salerno il 20 e 21 maggio 1994, Roma, 1995, p. 121 ss.

MOSCHETTI F., *Agevolazioni fiscali*, *Dig. disc. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987, p. 74.

MOSCHETTI F., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1999, p. 2565.

MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, p. 45.

MOSCHETTI F., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l'ordinamento giuridico «in cammino» dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 427 ss.

MOSCHETTI F.-SCHIAVOLIN R.-TOSI L.-ZIZZO G. (a cura di), *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, p. 99.

MOSSA L., *Trattato del nuovo diritto commerciale*, I, Milano, 1942, p. 226.

MULEO S., *Impresa agraria e imposizione reddituale*, Milano, 2005.

MULEO S., *L'imposizione diretta delle società agricole tra Catasto e "forfait"*, in *Corr. trib.*, 2008, I, p. 35.

MULEO S., *Doppio regime di esenzione per cooperative agricole ed attività connesse*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 934.

MULEO S., *I vivaisti: imprenditori agrari o imprenditori commerciali?*, in *Agr.*, 2009, II, p. 15.

MULEO S.-STEVENATO D.-LUPI R., *Capacità economica agricola e forma societaria tra criteri catastali ed effettivi*, in *Dial. trib.*, 2008, p. 41 ss.

NAPOLITANO R., *Il possesso e le attività produttive di reddito fiscale d'impresa*, Milano, 1982, p. 48.

NASTRI M.P., *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, 2012, p. 18.

NASTRI M.P., *Le calamità naturali e l'agricoltura*, in M. BASILAVECCHIA-L. DEL FEDERICO-A. PACE-C. VERRIGNI, *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, Torino, 2016, p. 269.

NICHETTI B., *Imu, imposizione catastale e principio di capacità contributiva in agricoltura*, in *Agr.*, 2012, VI, p. 14.

NICHETTI B., *Il principio di capacità contributiva nell'imposizione catastale del sistema agricolo: effetti della separazione tra reddito agrario e reddito dominicale, introdotta dall'imu*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, IV, p. 351.

NUGENT N., *Governo e politiche dell'Unione europea*, 2008, III, Bologna, p. 110.

NUSSI M., *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p. 447.

NUSSI M., *Ancora sul regime dei beni d'impresa: trasferimenti gratuiti d'azienda e imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, p. 602.

NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008.

OPPO G., *Impresa familiare*, in *Comm. dir. it. fam.*, diretto da G. Cian, G. Oppo e A. Trabucchi, III, Padova, 1992, p. 515.
ORLANDO A., *Passaggio dal regime speciale IVA in agricoltura al regime ordinario*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2002, VI, p. 390.
ORLANDO A., *Natura dell'attività di ortovivaista agli effetti dell'applicazione o meno del regime speciale IVA di cui all'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, in *Dir.giur. agr. amb.*, 2003, I, p. 12.

PACE E., *Forme di normalizzazione della base imponibile nella disciplina delle imposte dirette*, in LECCISOTTI M. (a cura di), *Per un'imposta sul reddito normale*, Atti del Convegno tenutosi a Roma, il 3-4 ottobre 1989, Bologna, 1990, p. 254.
PACILIO C., *Proprietà e diritti reali*, Milano, 2008, p. 14.
PALADINI N., *L'imprenditore agricolo in regime di esonero che opta per il regime ordinario IVA*, in *il Fisco*, 2009, XLIV, p. 7856.
PALADINI N., *Il regime IVA del produttore agricolo esonerato*, in *il Fisco*, 2010, XXXVII, parte 1, p. 5971.
PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, p. 76.
PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2014, p. 57.
PANSIERI S., *Redditi fondiari*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012, p. 149.
PANZANI L., *La piccola impresa nella legislazione agraria dal 1865 al 1942*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1976, I, p. 1482.
PARENTE F., *Il riaccatastamento e le controversie catastali: problematiche attuali*, in *www.giustizia-tributaria.it/documenti/seminari_corsi_formazione/SEMINARIO_TARANTO_30_31maggio2014/Relazioni/DPF_Riaccatastamento%20aggiornato.pdf*, pp. 1-2.
PARENTE F., *Il riaccatastamento e le controversie catastali: problematiche attuali*, in *Riv. Notariato*, 2014, 4, p. 831.
PARISI P.-PLANCHER G.-ZAMATTEO G., *La fiscalità in agricoltura*, Forlì, 2004, p. 201.
PARLATO A., *Il catasto dei terreni. Profilo giuridico*, Palermo, 1967.
PARLATO A., *Introduzione generale sull'accertamento e teoria dei metodi*, in A. URICCHIO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Torino, 2014, p. 20.
PASSAMONTI G., *Il regime tributario degli allevamenti di cavalli*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 1227.
PASTORE G.-DE RINALDIS A., *Regimi speciali IVA*, Assago, 2007, p. 81.
PEDONE A., *I problemi di gestione di un'imposta personale progressiva sul reddito estesa ad un elevato numero di contribuenti*, in *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. Gerelli e R. Valiani, Milano, 1984.
PEIROLO M., *Determinazione dei redditi agrari e applicabilità dell'accertamento sintetico*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2000, V, p. 392.
PEIROLO M., *Imprese agricole e accertamento sintetico*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, III, p. 20596.
PEIROLO M., *Nuova soglia per la tassazione nel Paese di origine degli acquisti dei produttori agricoli*, in *Agr.*, 2010, I, p. 25.

PEIROLO M., *Coop agricole: IVA per attività connesse a favore dei soci*, in *Coop. e Cons.*, 2012, VIII, p. 5.
PEIROLO M., *Effetti dell'omessa fatturazione della cooperativa agricola per conto dei soci*, in *Coop. ed enti non prof.*, 2016, VII, p. 30.
PEIROLO M., *Reverse charge allargato ai consorzi*, in *il Fisco*, 2016, XXVIII, p. 2721.
PEIROLO V., *La riqualificazione dei contratti di soccida in contratti d'appalto soggetti ad Iva*, in *Agr.*, 2014, II, p. 37.
PEPE F., *La fiscalità delle cooperative*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, p. 20157.
PEREGO E., *L'azienda di famiglia in agricoltura; dall'impresa familiare alle società di persone*, in *Familia*, 2001, IV, p. 990.
PERELMAN C., *La giustizia*, Torino, 1991.
PERGOLESI F., *Schema di un'introduzione allo studio del diritto agrario*, in *Riv. dir. agr.*, 1931, pp. 195 ss., 482 ss., 663 ss.
PERLINGIERI P., *Manuale di diritto civile*, 2ª ed., Napoli, 2000, p. 651.
PERRONE L., *Le perdite nell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1163.
PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto: disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977.
PETRUCCI F., voce *Catasto*, in *Dig. disc. priv., sez. comm*, III, Torino, 1988, p. 31.
PIACCIAREDDA F., voce *Impresa agricola nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1991, p. 137.
PICCIAREDDA F., voce *Impresa agricola nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, VII, Torino, 1992, p. 133 ss.
PICCIAREDDA F., *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004.
PICCIAREDDA F., voce *Redditi fondiari*, in *Treccani.it*, 2016.
PICCOLO A., *L'imposta municipale propria*, in *il Fisco*, 2013, III, p. 354.
PICCOLO A., *Niente Irpef per la vendita di un'azienda individuale agricola. Commento*, in *il Fisco*, 2016, IX, p. 889.
PICIOCCHI P.-GAMBINO C., *L'imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria (1993-2013) (Parte Prima)*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, III, p. 20567.
PISANI M., *Profili reddituali delle imprese di allevamento*, in *il Fisco*, 2004, I, parte 1, p. 28.
PISCIOTTA G., *Il Regolamento (CE) n. 1346/2000 sulle procedure d'insolvenza e il suo impatto nell'ordinamento italiano*, in *Europa dir. priv.*, 2001, p. 413 ss., spec. pp. 419-420.
PITTEN VELLOSO A., *Eguaglianza tributaria e proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 821 ss.
PITTEN VELLOSO A., *Fondamenti e limiti costituzionali della semplificazione tributaria: analisi sistematica alla luce degli apporti tedeschi di dottrina e giurisprudenza*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 871 ss.
PODETTI D., *L'azienda agricola. Problematiche giuridiche e fiscali in tema di trasferimento di azienda*, in *Fondazione Italiana del notariato*, *e-library.*
POGGIANI F.G., *Il nuovo imprenditore ittico*, in *Agr.*, 2004, IV, p. 225.

POGGIANI F.G., *La mancata coltivazione dei terreni: determinazione del reddito agrario*, in *Agr.*, 2004, V, p. 302 ss.
POGGIANI F.G., *Attività connesse riconosciute anche a soggetti diversi dal produttore agricolo*, in *Agr.*, 2009, VI, p. 21.
POLANO M., voce *Impresa nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, VIII, Torino, 1992, p. 185.
PORCARO G., *I regimi speciali Iva*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, p. 202.
PORTALE R., *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2008, p. 128.
POTITO E., *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, p. 33.
POZZO B. (a cura di), *Le politiche energetiche comunitarie. Un'analisi degli incentivi allo sviluppo delle fonti rinnovabili*, Milano, 2009.
PROCOPIO M., *L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, III, p. 20527.
PUCCI E.-SCAPPINI L., *Titoli di efficienza energetica (TEE): contributi indiretti in conto esercizio*, in *Azienda & Fisco*, 2012, V, p. 19.
PURI P., *La nuova nozione di terreno edificabile nella disciplina dei diversi tributi*, in *www.fondazionenotariato.it.*

QUADRI S., *Energia possibile. Diritto internazionale, dell'Unione europea e interno*, Torino, 2012, p. 148.

RAMPONI L., *La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano*, Torino, 1980, p. 32.
REDI M., *Appunti in tema di imposizione su basi forfettarie e onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, III, p. 10348 ss.
RESTIVO G., *Cenni sulle modifiche apportate alla definizione di impresa agricola e sue ripercussioni in ambito IVA*, in *Boll. trib.*, 2002, VI, p. 423.
ROCCHI A.-SCAPPINI L., *Entro quali limiti rilevano le plusvalenze nelle cessioni di imprese agricole?*, in *il Fisco*, 2016, XX, p. 1935.
ROMAGNOLI E., *L'impresa agricola*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. Rescigno, vol. XXI, Torino, 1987, p. 1145.
ROMAGNOLI E., *L'impresa agricola nell'ordinamento italiano. Problemi e dibattiti vecchi e nuovi*, in *Il diritto del lavoro*, 1993, I, p. 426.
ROMAGNOLI E., *Il fondo nell'art. 2135 c.c., vecchio e nuovo codice civile*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2001, IX-X, p. 497.
ROSSI G., *Il settore dell'energia nel contesto europeo, problemi giuridici ed istituzionali*, in D. VELO (a cura di), *La cooperazione rafforzata e l'Unione Economica. La politica europea dell'energia*, Milano, 2007.
ROSSI R., voce *Cooperative agricole*, in *Dig. disc. priv.*, *sez. civ.*, IV, Torino, 1989, p. 385.
RUMBOLDT T., voce *Catasto (diritto attuale)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1960, p. 495 ss.
RUPERTO C., *La giurisprudenza sul codice civile. Coordinata con la dottrina*, Libro V, Milano, 2012, p. 104.

RUSSO E., *L'oggetto della comunione legale e i beni personali*, in *Comm. al C.C. diretto da Schlesinger*, Milano, 1999, p. 444.
RUSSO P., *La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 9.
RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 56.
RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, *Parte speciale*, Milano, 2009, p. 114.

SACCHETTO C., *La trasformazione della sovranità tributaria: i rapporti tra ordinamenti e le fonti del diritto tributario*, in S. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011, p. 4.
SALANITRO G., *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003.
SALANITRO G., voce *Catasto (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, II, Milano, 2006, p. 814 ss.
SALANITRO G., *Revisione del classamento catastale e delle tariffe d'estimo per adeguamento ai valori di mercato*, in *Corr. trib.*, 2012, IX, p. 627.
SALANITRO G., *Brevi note su alcuni profili in materia catastale (revisione, motivazione, contraddittorio)*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, p. 20230.
SALANITRO G., *Brevi note sul c.d. classamento automatico dei terreni (parificazione, pubblicazione, retroattività)*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, VI, p. 21027.
SALVINI L., *Commento all'art. 11 della L. n. 154 del 1989*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1990, p. 1091.
SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 487.
SALVINI L., *Le misure fiscali per la cooperazione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 487.
SALVINI L., *Vecchi e nuovi strumenti giuridici per il contrasto all'evasione*, in *L'evasione fiscale: una guerra ancora da vincere*, Atti del convegno tenutosi a Roma presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università LUISS-Guido Carli di Roma il 20 gennaio 2006, Roma, 2007, p. 41.
SAMMARTINO S., *Considerazioni sul trattamento fiscale dell'impresa agricola*, in *Riv. dir. agr.*, 1978, I, p. 593.
SANNA S.-ZENI A., *Regime ordinario per i dividendi delle società agricole*, in *www. eutekne.info.*
SANTORO A., *Monitoraggio di spese fiscali, evasione ed erosione tra difficoltà politiche e realizzative*, in *Corr. trib.*, 2015, LXLIV, p. 4403.
SANTORO-PASSARELLI F., *Dottrine generali del diritto civile*, Milano, 2012.
SBROIAVACCA A.-STEVANATO D., *"Relazioni pericolose" tra maggiori imponibili accertati e utilizzo di perdite pregresse*, in *Dial. trib.*, 2015, IV, p. 413.
SCANDURA A., *Cooperazione agraria*, in *Noviss. Dig. it.*, IV, Torino, 1959, p. 815.
SCAPINI S., *La tassazione degli immobili all'estero*, in *Riv. dott. comm.*, 2012, II, p. 329.
SCAPINI S., *Ampliate le agevolazioni in agricoltura ai fini Iva, Irap e Imu*, in *il Fisco*, 2016, X, p. 914.
SCAPINI S., *Stabilizzata la tassazione delle energie rinnovabili per il settore agricolo*, in *il Fisco*, 2016, VIII, p. 721.
SCHIANO DI PEPE A., *Agricoltura e impresa nel diritto comunitario*, in P. VERRUCOLI (a cura di), *La nozione di impresa nell'ordinamento comunitario*, Milano, 1977, p. 79 ss.

SCHIAVOLIN R., *Capacità contributiva. Il collegamento soggettivo*, in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, vol. I, Padova, 1993, p. 273.
SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive: profili sistematici*, Milano, 2007.
SCIAUDONE A., *Il fondo rustico nella proprietà e nell'impresa*, Napoli, 1996.
SCOZZAFAVA O.T., *I beni*, in *Tratt. di dir. civ.* del Consiglio Naz. del Notariato, diretto da P. Perlingieri, III, Napoli, 2007, p. 49.
SCUFFI M., *Irap: dalla Corte di Giustizia alla Corte di Cassazione*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 1847.
SELICATO G., *L'imposta unica comunale tra novità e conferme di precedenti modelli impositivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, p. 10242.
SERVADIO S., *Accertamento sintetico a carico del coltivatore diretto*, in *Agr.*, 2014, IV, p. 31.
SERVADIO S., *Il riporto delle perdite in presenza di redditi esenti*, in *Bil. e redd. d'impr.*, 2014, XI, p. 35.
SERPIERI A., *Costi, rendimenti, imposte nell'agricoltura*, Firenze, 1939.
SERPIERI A., *L'agricoltura nella economia della nazione*, Firenze, 1940.
SERPIERI A., *L'azienda agraria*, Firenze, 1943.
SERVIDIO S., *Agricoltori: trasferimento dei diritti agli aiuti comunitari*, in *Prat. fisc. e prof.*, 2006, XLV, p. 17.
SERVIDIO S., *Nuova disciplina dell'agriturismo*, in *il Fisco*, 2006, XXX, parte I, p. 4626.
SETTI S., *Regime Iva in agricoltura: novità in tema di percentuali di compensazione*, in *L'IVA*, 2016, VII, p. 4.
SGAMBANTI G., *Definizione di attività agricola nel diritto comunitario e obblighi di coltivare nel diritto interno*, Relazione al XXXVII Incontro di Studio del Ce.S.E.T., Firenze, 2009, p. 9.
SIRONI M., *Riflessioni civilistiche in materia di attività agricole connesse*, in *Agr.*, 2005, IV, p. 227.
STEVANATO D., *Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva*, in *Diritto Tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, con *Introduzione* di E. DE MITA, Milano, 2006, p. 151 ss.
STEVANATO D., *Capacità economica agricola e forma societaria tra criteri catastali ed effettivi*, in *Dial. trib.*, 2008, I, p. 41.
STEVANATO D., *Società di comodo e determinazione della ricchezza: antielusione sì, ma di che?*, in *Dial. trib.*, 2014, I, p. 31.
STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972, p. 258.
STRAMBI S., *L'impresa agroenergetica*, in M.G. ALABRESE-E. CRISTIANI-G. STRAMBI, *L'impresa agroenergetica. Il quadro istituzionale, gli strumenti, gli incentivi*, Torino, 2013, p. 10.
SURREY S.S.-MC DANIEL P., *Tax expenditures*, in *Harward University Press*, Cambridge, 1985, p. 2.

TABET G., *Il reddito d'impresa nel quadro delle categorie reddituali*, in ID. (a cura di), Il *reddito d'impresa*, I, *Saggi*, Padova, 1997, p. 17.
TALANI M., *La nozione di imprenditore nel codice civile*, Milano, 2014.

TESAURO F., *L'imprenditore (fiscale) senza impresa*, in *Boll. trib.*, 1980, p. 93.
TESAURO F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994, p. 172.
TESAURO F. (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001.
TESAURO F. (diretta da), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007.
TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, *Parte speciale*, 2016, p. 48.
TESAURO G., *Diritto dell'Unione europeo*, 7ª ed., Milano, 2012, p. 630.
TINELLI G., *Le presunzioni nell'accertamento del reddito d'impresa*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1987, p. 229.
TINELLI G., voce *Azienda nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, II, Torino, 1988.
TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991.
TINELLI G., voce *Presunzioni (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991.
TINELLI G., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 437.
TINELLI G., *Accertamento sintetico e tutela del contribuente*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Accertamento sintetico e nuovo redditometro*, Torino, 2015, p. 3 ss.
TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, Padova, 2015.
TINELLI G.-MANCARELLI S., *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2013, p. 86.
TRAVAGLIONE A., *Le agevolazioni tributarie delle cooperative ai fini delle imposte dirette*, in M. INGROSSO-G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2008, p. 472.
TRIMELONI M., *L'impresa nell'agricoltura*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo Testo Unico*, Padova, 1988, p. 151.
TOSI L., *Su un'ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali*, in *Riv.dir.fin*., 1990, I, p. 97.
TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su base forfettarie*, Milano, 1999, p. 2.
TOSI L., *Gli studi di settore come predeterminazioni normative inidonee a fungere da indice di riparto rispettoso del principio di capacità contributiva*, in *Atti della giornata di Studi in Onore di Gaspare Falsitta*, Milano, 2012, *passim.*
TREVISANI M., *Maggiori possibilità di accesso al regime forfettario dopo le precisazioni dell'Agenzia*, in *Corr. trib*., 2016, XXI, p. 1605.
TRIMELONI M., *L'impresa nell'agricoltura*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 151.
TURCHI A., *Imputazione dei* redditi *e comunione dei beni fra coniugi. Considerazioni sull'art. 4 del Testo Unico*, in *Rass. trib*., 2013, I, p. 150.
TURRI G., *Cessione di energia ed imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, p. 10055.

UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, *Introduzione*, Padova, 1999, p. 12.
URICCHIO A., *Politiche agricole e incentivi fiscali*, in N. D'AMATI (a cura di), *Agricoltura e territorio. Aspetti giuridici, economici, ambientali*, Bari, 2002, p. 63.

URICCHIO A., *Riflessi fiscali della nuova disciplina del settore agricolo*, in *Rass. trib.*, 2002, I, p. 47.
URICCHIO A., *Il contenzioso catastale: la difficile convivenza di più giurisdizioni*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1403.
URICCHIO A., *Le controversie catastali tra giurisdizione tributaria, amministrativa e ordinaria*, in N. D'AMATI (a cura di), *L'impresa agraria tra fisco, problemi ambientali e programmazione territoriale*, Bari, 2006, p. 35 ss.
URICCHIO A., *Dematerializzazione della ricchezza, globalizzazione e nuovi indici di misurazione della ricchezza: le sfide dell'imposizione all'inizio del nuovo millennio*, in AA.VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario – Studi in Onore di Andrea Amatucci*, vol. III, Sez. III, Napoli, 2011, p. 107.

VANNUCCI M., *Una decisione non soddisfacente in tema di qualificazione dell'attività di allevamento di cavalli da corsa*, in *Giur. agr. it.*, 1982, p. 95.
VASAPOLLI G.-VASAPOLLI A., *Dal reddito d'esercizio al reddito d'impresa*, Milano, 2015, p. 1749.
VECCHIONE L., *L'impresa agricola tra attività strumentali, commerciali e strumenti di composizione della crisi*, in *Dir. fall. e soc. comm.*, 2014, I, p. 2001.
VENERUSO A., *"Reverse charge" in edilizia: linee guida dell'Agenzia delle Entrate*, in *PMI*, 2016, II, p. 18.
VIGNOLI G., *Aspetti giuridici delle attività genetiche in agricoltura*, Milano, 1986.
VIGNOLI G., *Profili giuridici della produzione agricola*, Milano, 1991.
VISCONTI A., *La produzione di energia da fonti rinnovabili quale attività connessa a quelle agricole: possibilità concreta o occasione mancata?*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, III.
VITOLO R., *Il regime delle forme negoziali ed i contenuti dei contratti agrari*, Napoli, 2000.
VITTORIA D., *L'azienda coniugale*, in *Tratt. di dir. comm.*, diretto da F. Galgano, vol. XI, Padova, 1989, p. 44.
VIVANTE C., *Per un codice unico delle obbligazioni*, in *Arch. giur.*, 1887, p. 449.
VIVANTE C., *Trattato di diritto commerciale*, vol. I, Torino, 1893, p. 69.

ZAGÀ S., *La disciplina impositiva dei redditi delle società semplici*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, IV, p. 10766.
ZANICHELLI V., *La nuova disciplina del fallimento e delle altre procedure concorsuali dopo il d.lg. 12.9.2007, n. 169*, Milano, 2009.
ZIZZO G., voce *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XII, Torino, 1996.
ZIZZO G., *I redditi d'impresa*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale*, Padova, 2005.
ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2016.

Finito di stampare nel mese di giugno 2017
nella Stampatre s.r.l. di Torino – Via Bologna, 220

Volumi pubblicati:

Studi di diritto tributario

1. MARIA CECILIA FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, pp. XII-484.
2. LAURA CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, pp. XII-384.
3. LORENZO DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, pp. X-330.
4. SALVATORE MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, pp. XII-488.
5. ENRICO MARELLO, *L'accertamento con adesione*, pp. X-310.
6. BRUNELLA BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, pp. XIV-214.
7. FRANCESCO PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, pp. XII-584.
8. PIETRO BORIA, *L'interesse fiscale*, pp. XVI-496.
9. ALESSANDRO TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, pp. XII-564.
10. ANGELA MARIA PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, pp. XII-340.
11. MARIO NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, pp. XII-380.
12. ALBERTO MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, pp. XII-360.
13. PAOLA TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, pp. XII-364.
14. ALESSANDRO TURCHI, *Conferimenti e apporti nel sistema delle imposte sui redditi*, pp. XII-408.
15. GAETANO RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, pp. X-278.
16. FILIPPO CICOGNANI, *Profili tributari delle trasformazioni di società ed enti*, pp. XII-508.
17. PAOLO PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, pp. X-362.
18. MICHELE MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, pp. XII-344.
19. MARCO CEDRO, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative*, pp. VIII-192.
20. DANIELA MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, pp. X-274.

21. ROBERTA ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, pp. VIII-416.
22. CHIARA FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale. Ristampa emendata*, pp. X-438.
23. NICOLA FORTUNATO, *Profili tributari delle assegnazioni di beni ai soci*, pp. X-270.
24. MARIA VITTORIA SERRANÒ, *Indagini finanziarie e accertamento bancario*, pp. VI-154.
25. ANNALISA PACE, *Le agevolazioni fiscali. Profili procedimentali e processuali*, pp. X-310.
26. ALESSANDRO TURCHI, *La famiglia nell'ordinamento tributario – Parte prima. I modelli di tassazione dei redditi familiari*, pp. X-286.
27. NICOLA SARTORI, *Le riorganizzazioni transnazionali nelle imposte sul reddito*, pp. X-374.
28. CHRISTIAN CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, pp. XII-436.
29. GIANLUIGI BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, pp. X-198.
30. MARIA PIA NASTRI, *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, pp. XII-268.
31. AGOSTINO ENNIO LA SCALA, *Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria*, pp. X-334.
32. ANGELO CONTRINO, *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, 2012, pp. VIII-256.
33. LAURA LETIZIA, *Lineamenti dell'ordinamento finanziario delle Regioni di diritto comune. Ricostruzione, evoluzione, prospettive*, 2012, pp. VIII-408.
34. CLELIA BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale. Seconda edizione*, 2016, pp. XIV-314.
35. STEFANO MORATTI, *Il consolidato fiscale nazionale*, 2013, pp. XII-236.
36. SAMUELE DONATELLI, *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, 2013, pp. XIV-346.
37. GAETANO RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, 2013, pp. X-254.
38. ALBERTO MARIA GAFFURI, *La stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, 2013, pp. X-350.
39. STEFANIA GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, 2013, pp. VIII-256.

40. FRANCESCO V. ALBERTINI, *La pluralità di parti nel processo tributario. Seconda edizione*, 2017, pp. XII-288.
41. MARIA PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, 2013, pp. X-262.
42. CLELIA BUCCICO (a cura di), *Gli aspetti civilistici e fiscali del* trust, 2015, pp. XIV-466.
43. ALESSANDRO TURCHI, *La famiglia nell'ordinamento tributario – Parte seconda. Tra favore e limiti del sistema*, 2015, pp. XII-540.
44. CHIARA GIOÈ, *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, 2015, pp. X-238.
45. CHIARA FONTANA, *La fiscalità delle imprese agricole*, 2017, pp. VIII-440.
46. MARIA VILLANI, *Abuso del diritto tributario*, 2017, pp. VIII-216.

Attualità di diritto tributario

1. GIULIANO TABET (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, pp. XIV-330.
2. ROBERTA RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, pp. X-198.
3. VALERIO FICARI (a cura di), *I redditi di lavoro dipendente*, pp. XVIII-474.