

La Tassazione dei redditi agrari

La disciplina della fiscalità agricola è stata oggetto di diversi interventi soprattutto nella scorsa e nella attuale legislatura. Nello specifico, si è intervenuti sulla tassazione immobiliare in agricoltura, sui redditi dominicali e agrari e sul regime di tassazione di talune attività, quali quelle di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche.

Il settore agricolo da sempre beneficia di particolare favore da parte del legislatore fiscale in delle imprese agricole sul presupposto che esso svolge un'azione di presidio del territorio e sopporta il rischio connesso alle avversità atmosferiche che mettono a rischio l'intera produzione.

Ai fini IRPEF, il legislatore classifica i redditi fondiari in tre categorie:

- redditi dominicali
- redditi agrari
- redditi dei fabbricati.

Per quanto riguarda le attività agricole sono rilevanti le prime due categorie.

Il **reddito dominicale**, a norma dell'art. 27 comma 1 è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32. Nella sostanza il reddito dominicale comprende non l'intero reddito ma la parte detta "rendita" che consiste nel valore della terra attribuita al proprietario (dominus) al quale si aggiunge l'interesse relativo ai capitali in essa stabilmente investiti¹.

Il secondo comma dell'art.27 specifica poi quali redditi non concorrono alla formazione del reddito dominicale ossia "*i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, quelli dati in affitto per usi non agricoli, nonché quelli produttivi di reddito di impresa di cui alla lettera c) del comma 2 dell'art. 55.*" Viene invece incluso nel reddito d. il reddito dei terreni su cui insistono il reddito dei fabbricati rurali, ristrutturati e concessi in locazione a fini abitativi per almeno cinque anni per il periodo relativo al contratto e per non più di nove anni(art. 12 D.Lgs. 99/2004) Il reddito dominicale viene accertato attraverso l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite dalla legge catastale, per ciascuna qualità e classe di terreno.² Il reddito dominicale può subire variazioni ossia può aumentare a seguito della sostituzione di una coltura con un'altra più produttiva, può diminuire nel cambio di coltura dovuto a cause di forza maggiore come eventi naturali, fitopatologici, entomologici.

Il **reddito agrario** è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.ART32 TUIR . Le attività agricole sono:

- a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;

1 La definizione di reddito dominicale si inquadra nella tradizionale concezione risalente alla Relazione Parlamentare Mesedaglia, 1936

2 Le tariffe d'estimo sono le rendite per ettaro di superficie di ogni qualità (tipo di coltura) e classe (livello di produttività) con riferimento alla moneta corrente in una determinata epoca censuaria. Esistono nel catasto terreni due tipi di tariffe: le tariffe di reddito dominicale; le tariffe di reddito agrario.

c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni 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 (cd. attività connesse- D.M. 13 febbraio 2015)

Gli artt. 1 e 2 della Legge 102/92 hanno introdotto una nuova categoria di attività rientrante nella categoria di attività agricola: l'acquacoltura in acque dolci-salmastre ma solo nel caso in cui i redditi che ne derivano per il soggetto siano prevalenti rispetto a quelli di altre attività economiche non agricole.

La legge 266/2005 ha incluso nella categoria anche le attività produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agro-forestali 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. Recentemente il legislatore ha nuovamente ristretto il campo (con il D.L. n. 66/2014 e il D.L. 192/2014) nel senso che per le suddette tipologie di attività il reddito imponibile è determinato, a decorrere dal 2016, applicando il coefficiente di redditività del 25 per cento all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione IVA, e non più il criterio di determinazione del reddito agrario definito su base catastale. Questo "minor favor" del legislatore è stato attuato dalla previsione di una disciplina transitoria intermedia per gli anni 2014 e 2015.

Non si considerano produttivi di reddito agrario i terreni indicati nel già citato comma 2 dell'articolo 27 nonché le altre attività connesse indicate dal terzo comma dell'art. 2135 cc, cioè 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, comprese le attività di valorizzazione del patrimonio rurale e forestale, o di ricezione e ospitalità.

Riguardo all'**imputazione** del reddito agrario l'art. 33 TUIR(modificato dalla Legge del 24/12/2007 n. 244 art.1) specifica al comma 1 che nel caso in cui il terreno sia dato in affitto per uso agricolo, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario e non quello del possessore, a partire dalla data in cui ha effetto il contratto, mentre precisa al comma 2 che nei casi di conduzione associata, salvo il disposto dell'articolo 5(proporzionalità alla quota di partecipazione degli utili), il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza. Il possessore del terreno o l'affittuario deve allegare alla dichiarazione dei redditi un atto sottoscritto da tutti gli associati dal quale risultino la quota del reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto.

Mancando la sottoscrizione anche di un solo associato o l'indicazione della ripartizione del reddito si presume che questo sia ripartito in parti uguali. All'art. 2 bis troviamo che il legislatore considera produttive di reddito agrario anche le attività di coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi svolte nei limiti di cui all'articolo 32, comma 2, lettera b) già citata.

Il regime del reddito agrario prevede, che il **reddito** sia **determinato**, in base all'articolo 34 del TUIR, mediante l'applicazione di tariffe d'estimo fissate dalla legge catastale e sottoposte a revisione periodica.

Il reddito dominicale e agricolo può essere considerato invece inesistente con riferimento all' art 31 (modificato dal Decreto-legge n. 91/2014 Art. 7) il quale prevede che 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, il reddito dominicale e agricolo, per l'anno in cui si è verificata la perdita, si considera inesistente. L'evento dannoso deve essere denunciato dal possessore danneggiato entro tre mesi dalla data in cui si è verificato ovvero, se la data non sia esattamente determinabile, almeno quindici giorni prima dell'inizio del raccolto. La denuncia deve essere presentata all'ufficio tecnico erariale, che provvede all'accertamento della diminuzione del prodotto, sentito l'ispettorato provinciale dell'agricoltura, e la trasmette all'ufficio delle imposte.

La disciplina delle attività connesse e il nuovo criterio di prevalenza

Come precedentemente chiarito la lettera c) dell'art.32 TUIR definisce le attività connesse all'esercizio di attività agricola dirette alla produzione di reddito agricolo (con rimando al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile) come attività 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 rimandando all'individuazione dei beni individuati al decreto redatto ogni due anni dal Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali

Da segnalare a questo proposito la recente legge in materia di agricoltura sociale (legge n. 141 del 2015) che definisce tra le attività connesse a quella agricola ai sensi dell'articolo 2135 cc. le attività, esercitate dall'imprenditore agricolo, finalizzate a:

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

Alla luce di quanto esposto si afferma che ai fini della **qualificazione** dell'attività connessa come "agricola", è richiesto, in primo luogo, un collegamento **soggettivo**, nel senso che le attività devono essere svolte dalla stesso imprenditore agricolo che esercita una attività agricola principale. È richiesto, inoltre, un collegamento **aziendale**, di carattere oggettivo, individuato nella circostanza che i prodotti provengano prevalentemente dall'attività agricola principale³.

La precedente formulazione considerava agricole per connessione le attività di manipolazione e trasformazione di prodotti agricoli quando rientravano nell'**esercizio normale** dell'agricoltura. Il **criterio della normalità**, che pure ha offerto alla norma la flessibilità ed elasticità rese necessarie dalla evoluzione del processo produttivo, implicava una indagine di fatto per accertare, di volta in volta, se una determinata attività di trasformazione rientrava nel suddetto criterio in relazione alle dimensioni dell'impresa, alla località in cui l'impresa operava, ai mezzi di cui si avvaleva, al tempo in cui veniva esercitata. Sulla questione sono intervenuti numerosi pronunciamenti sia da parte della giurisprudenza, che da parte dell'Amministrazione finanziaria, dai quali si evidenzia che i prodotti trasformati che rientravano nell'esercizio normale dell'agricoltura e che, quindi, potevano essere dichiarati con il reddito agrario, erano

3 Preziosi, Tosoni-Guida operativa agli aspetti fiscali degli interventi finanziati dai PSR 2007-2013

sostanzialmente tre: vino, olio e formaggi, ottenuti, rispettivamente, dalla trasformazione dell'uva, delle olive e del latte. Non sono stati, invece, riconosciuti agricoli altri prodotti trasformati, come, ad esempio, la carne macellata, le marmellate e le conserve.

Nel nuovo testo della lettera c) dell'articolo 32, il criterio della "normalità" è stato eliminato, in aderenza al dettato civilistico, ed è presente quello esclusivo della "prevalenza", in base al quale sono considerate agricole per connessione le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalle attività principali. Tuttavia, sotto il profilo fiscale non tutti i prodotti trasformati possono essere dichiarati con il reddito agrario, in quanto degli stessi non si è tenuto conto nella determinazione dell'estimo catastale. Pertanto, la nuova norma rinvia ad un elenco di prodotti che devono essere individuati con un apposito decreto emanato, ogni due anni, dal Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta del Ministro per le politiche agricole e forestali. Il decreto deve tenere conto dei criteri contenuti nel primo comma dell'articolo 32 del TUIR, il quale dispone che il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio ed al lavoro di organizzazione.

La prevalenza

In base a quanto stabilito dall'articolo 32, lettera c), del TUIR, rientrano nel reddito agrario non solo le trasformazioni e le manipolazioni dei prodotti ottenuti, dallo stesso soggetto, dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, ma anche di quelli acquistati da terzi, a condizione che quelli acquistati non siano prevalenti rispetto ai propri. Pertanto, diventa indispensabile stabilire come si debba determinare **la prevalenza**. Sulla questione l'Agenzia delle entrate ha emanato la circolare n. 44/E del 15 novembre 2004, con la quale ha chiarito che, in linea generale, la prevalenza può essere misurata in termini di quantità o di valore: il primo parametro (quantità) può essere utilizzato se i beni da porre a confronto risultano omogenei (ad esempio, trasformazione in marmellate di mele prodotte e mele acquistate). Se, invece, i beni non sono omogenei, il criterio più idoneo è quello del valore (ad esempio, trasformazione in marmellate di mele prodotte e pere acquistate da terzi). Su questa base, la circolare ministeriale ha chiarito che, "per tener conto dell'evoluzione avutasi nell'economia delle imprese agricole" l'esercizio delle attività connesse può comportare l'utilizzo dei prodotti acquistati da terzi al fine di:

- ottenere un incremento quantitativo della propria produzione ed un più efficiente sfruttamento della struttura produttiva;
- migliorare qualitativamente la propria produzione;
- ampliare la gamma dei prodotti offerti.

Nei casi in cui l'imprenditore acquisti prodotti riconducibili alla stessa categoria in cui opera nell'esercizio dell'attività principale, la prevalenza presuppone un confronto quantitativo; nell'ipotesi in cui i prodotti acquistati presso terzi appartengono, nell'ambito dello stesso comparto produttivo, a specie diverse, la condizione della prevalenza va verificata in base al valore. L'ultimo decreto, emanato il 13 febbraio 2015, prevede le seguenti attività:

- produzione di carni e prodotti della loro macellazione;
- produzione di carne essiccata, salata o affumicata, salsicce e salami;
- lavorazione e conservazione delle patate, escluse le produzioni di purè di patate disidratato, di snack a base di patate, di patatine fritte e la sbucciatura industriale delle patate;

- produzione di succhi di frutta e di ortaggi;
- lavorazione e conservazione di frutta e di ortaggi;
- produzione di olio di oliva e di semi oleosi; - produzione di olio di semi di granturco (olio di mais);
- trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte;
- lavorazione delle granaglie
- produzione di farina o sfarinati di legumi da granella secchi, di radici o tuberi o di frutta in guscio commestibile;
- produzione di prodotti di panetteria freschi;
- produzione di vini;
- produzione di grappa;
- produzione di aceto;
- produzione di sidro e di altri vini a base di frutta;
- produzione di malto;
- disidratazione di erba medica;
- lavorazione, raffinazione e confezionamento del miele;
- produzione e conservazione di pesce, crostacei e molluschi, mediante congelamento, surgelamento, essiccazione, affumicatura, salatura, immersione in salamoia, inscatolamento, e produzione di filetti di pesce;
- manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni agricole.
- produzione di paste alimentari fresche e secche;
- produzione di sciroppi di frutta e
- manipolazione dei prodotti derivanti dalla silvicoltura comprendenti la segazione e la riduzione in tondelli, tavole, travi ed altri prodotti similari compresi i sottoprodotti, i semilavorati e gli scarti di segazione delle piante.

Alla luce di quanto detto, ne deriva che si potranno determinare le seguenti casistiche:

- per le attività rientranti tra quelle di cui al decreto del 13 febbraio 2015 il rispetto della prevalenza ossia l'assoggettamento a reddito agrario dell'attività connessa
- il mancato rispetto della prevalenza nel caso del limite del doppio delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore agricolo o del valore normale delle stesse si ha reddito agrario, mentre, per l'eccedenza, il reddito sarà di impresa e quindi determinato analiticamente ex art. 56 del Tuir
- nel caso di attività non ricompresa nell'elenco di cui al decreto ministeriale nel rispetto della prevalenza verrà applicata la tassazione forfettizzata ex articolo 56-bis, comma 2 Tuir;

-infine in caso di mancato rispetto della prevalenza l'intero reddito è considerato come reddito di impresa.

Bibliografia

Camera dei Deputati, Fiscalità agricola e misure per i giovani, 2019

De Luca, Manuale di diritto tributario, Napoli, Ed. Simone 2018

Preziosi, Tosoni, Guida operativa agli aspetti fiscali degli interventi finanziati dai PSR, Rete rurale nazionale- 2007-2013

Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, Utet, 2017

Uricchio, Percorsi di diritto tributario, Bari, Carucci Ed., 2017

www.ecnews.it, Luigi Scappini, *Le "nuove" attività connesse*, 18 Marzo 2015