

DIPARTIMENTO DI IMPRESA E MANAGEMENT

Cattedra di Scienza delle Finanze

LA DISCIPLINA FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO: IL CASO SOCIETÀ
SEMPLICE AGRICOLA GAETANO

RELATORE

Chiar.mo Prof.

Mauro Milillo

CANDIDATA

Fabiana Costanzo

Matr. 201701

Anno Accademico 2017/2018

Sommario

Introduzione	4
Capitolo 1 – Figure professionali e articolazioni del settore agricolo	6
<i>1.1 L'imprenditore agricolo: dalla nozione originaria a quella corrente.....</i>	<i>6</i>
1.1.1 Attività agricole essenziali	8
1.1.2 Attività agricole per connessione	9
<i>1.2 Imprenditore agricolo professionale (IAP).....</i>	<i>11</i>
<i>1.3 Società agricole.....</i>	<i>13</i>
1.3.1 Principio di esclusività nelle società agricole	14
1.3.2 Denominazione o ragione sociale delle società agricole	14
1.3.3 L'attribuzione della qualifica di imprenditore agricolo professionale alle società	15
1.3.4 Requisiti di tempo-lavoro e reddito	17
1.3.5 Adempimenti presso il Registro delle imprese	19
<i>1.4 Altre attività agricole.....</i>	<i>19</i>
1.4.1 La vendita diretta di prodotti agricoli	19
1.4.2 L'attività di agriturismo	21
1.4.3 L'attività agromeccanica.....	23
Capitolo 2 – Il sistema fiscale nelle attività agricole	24
<i>2.1 Imposta sul Valore Aggiunto – IVA</i>	<i>24</i>
2.1.1 Regime Speciale IVA.....	25
2.1.2 Regime Speciale di Esonero IVA	28
2.1.3 Regime Ordinario IVA.....	29
2.1.4 Passaggio dal Regime Speciale al Regime Ordinario e viceversa	29
<i>2.2 Imposta sul reddito – IRPEF, IRES</i>	<i>31</i>
2.2.1 Reddito agrario.....	33
2.2.2 Reddito dominicale	34
2.2.3 Esenzione IRPEF	35
2.2.4 Redditi dei fabbricati rurali	35
2.2.5 Casi pratici della dichiarazione: modello 730 e modello Redditi	36
<i>2.3 Imposta regionale sulle attività produttive – IRAP</i>	<i>40</i>
<i>2.4 Altre imposte dirette.....</i>	<i>42</i>

2.4.1 Imposta municipale propria – IMU.....	42
2.4.2 Tassa sui servizi indivisibili – TASI.....	43
<i>2.5 Altre imposte indirette.....</i>	<i>43</i>
2.5.1 Imposta di registro, ipotecaria e catastale ed imposta di bollo	43
2.5.2 Diritto camerale.....	46
Capitolo 3 – Agevolazioni agricole: riconferme e prospettive future, politiche Europee.....	47
<i>3.1 Agevolazioni agricole 2018: novità e riconferme.....</i>	<i>47</i>
3.1.1 Bonus giovani agricoltori.....	48
3.1.2 Super ed Iperammortamento in agricoltura	50
3.1.3 Credit Tax	51
<i>3.2 Politica Agricola Comune – PAC.....</i>	<i>53</i>
3.2.1 L’evoluzione storica della PAC	53
3.2.2 Riforma della PAC 2014 – 2020.....	57
3.2.3 I pagamenti diretti	58
3.2.4 Gli organismi pagatori	62
3.2.5 Organizzazione Comune di Mercato unica (OCM unica)	62
3.2.6 Sviluppo Rurale.....	63
3.2.7 PAC post 2020	65
Capitolo 4 – Società Semplice Agricola Gaetano	67
<i>4.1 Attività di coltivazione di olive e molitura: Oleificio San Giuseppe.....</i>	<i>68</i>
<i>4.2 Attività di agriturismo: Agriturismo Le Carolee</i>	<i>69</i>
<i>4.3 L’imposizione fiscale della Società Semplice Agricola Gaetano.....</i>	<i>70</i>
4.3.1 Imposta sul Valore Aggiunto – IVA.....	70
4.3.2 Imposta sul Reddito – IRPEF.....	71
4.3.3 Imposta Regionale sulle Attività Produttive – IRAP	73
4.3.4 Altre imposte.....	73
4.3.5 L’impatto dell’imposizione diretta e indiretta sul conto economico della SSA Gaetano .	74
<i>4.4 Agevolazioni e prospettive future.....</i>	<i>74</i>
4.4.1 PSR Calabria: le diverse misure di intervento richieste dalla SSA Gaetano	74
Conclusioni	78
Bibliografia	80

Introduzione

Non è semplice definire di quali attività si componga il settore agricolo poiché, in realtà, non esiste una precisa definizione dello stesso. L'art. 32 (*ex art. 38*) del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, contiene solo una definizione generale di prodotti agricoli e un loro elenco all'allegato I, precisando soltanto che “il mercato comune comprende l'agricoltura e il commercio dei prodotti agricoli” dove “per prodotti agricoli si intendono prodotti del suolo, dell'allevamento e della pesca, come pure i prodotti di prima trasformazione che sono in diretta connessione con tali prodotti”.

Vari sono stati i tentativi al fine di colmare tale lacuna. Una definizione di attività agricola, insieme a quella di agricoltore, azienda e prodotti agricoli, arriva con l'introduzione del regolamento CE n. 1782/2003, contenente la riforma della PAC (Politica Agricola Comune) del 2003, il quale, all'art. 2 recita che deve intendersi 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 ai sensi dell'art. 5¹”.

Tale definizione, dunque, include nel settore agricolo, oltre all'agricoltura, attività come la silvicoltura, la pesca e la caccia e induce a pensare che per agricoltura non si intenda solo attività produttiva ma anche paesaggio, energia, territorio e ambiente.

A questo punto però appare chiara la domanda formulata da F. Albisinni nel suo libro “Profili di diritto europeo per l'impresa agricola. Il regime di aiuto unico e le attività dei privati”, alla quale è difficile dare una risposta certa: “l'agricoltore il quale svolge un'attività che è di cura della terra, del fondo, e non necessariamente di coltivazione di piante o di allevamento di animali, è imprenditore agricolo ai sensi dell'art. 2135 del nostro codice civile?” (Albisinni, 2005)².

¹ L'art. 5 del reg. n. 1782/2003, a seguito delle varie modifiche tratta delle *Buone condizioni agronomiche e ambientali*, disponendo che “gli Stati membri provvedono affinché tutte le terre agricole, specialmente le terre non più utilizzate a fini di produzione, siano mantenute in buone condizioni agronomiche e ambientali. [...]. Gli Stati membri provvedono affinché le terre investite a pascolo permanente alla data prevista per le domande di aiuto basato sulla superficie per il 2003 siano mantenute a pascolo permanente. I nuovi Stati membri provvedono a che le terre investite a pascolo permanente al 1° maggio 2004 siano mantenute a pascolo permanente [...].

Uno Stato membro può tuttavia derogare, in circostanze debitamente giustificate, al primo comma, purché si adoperi per evitare eventuali riduzioni significative della sua superficie totale a pascolo permanente. Il primo comma non si applica alle terre investite a pascolo permanente da imboschire se l'imboschimento è compatibile con l'ambiente e con l'esclusione di impianti di alberi di natale e di specie a crescita rapida a breve termine”.

² Cit. F. Albisinni, *Profili di diritto europeo per l'impresa agricola. Il regime di aiuto unico e le attività dei privati*, Agnesotti editore, Viterbo, 2005, pag. 52.

L'attività agricola ha subito, nel corso degli anni, profonde trasformazioni che hanno provocato un mutamento dell'aspetto produttivo della stessa e hanno fortemente inciso sulle condizioni economiche e sociali delle popolazioni. A tal proposito, a livello internazionale si sono espresse l'UNDP (United Nations Development Programme) e l'Unione Europea, le quali hanno affermato che l'agricoltura sta assumendo sempre più sfaccettature al fine di soddisfare molteplici bisogni tra i quali i cambiamenti climatici, la cura dell'ambiente e la sicurezza e sanità alimentare. Senza dubbio tra i vari fattori³ che hanno inciso sui mutamenti del settore agricolo, spicca l'introduzione della PAC (Politica Agricola comune) che sarà trattata nel capitolo 3.

Come affermato dalla stessa Unione Europea, "l'agricoltura è un settore che viene sostenuto in maniera quasi esclusiva a livello Europeo, diversamente dalla maggior parte degli altri settori economici, per i quali la responsabilità compete governi nazionali" (Unione Europea, 2017)⁴. L'eventuale assenza di una politica comune, infatti, avrebbe comportato l'adozione da parte di ciascuno Stato membro di politiche nazionali a variabili e con diversi gradi di intervento pubblico. Obiettivo del presente elaborato è di analizzare gli elementi del settore agricolo con particolare riguardo all'imposizione fiscale su esso gravante e gli aiuti economici ad esso riconosciuti, al fine di dimostrare come tale settore, che negli ultimi dieci anni è stato caratterizzato da varie oscillazioni, anche di natura negativa tra il 2007 e il 2010, è cresciuto notevolmente sia sul piano del reddito medio prodotto che su quello dell'occupazione, registrando una crescita complessiva, così come risultante da una ricerca condotta da Confagricoltura, di circa l'84%.

Nello specifico, il capitolo 1 enuncia le figure professionali presenti nel settore agricolo, il capitolo 2 comprende la parte concernente l'imposizione fiscale mentre il capitolo 3 dettaglia le agevolazioni e gli aiuti destinati al medesimo.

A titolo esemplificativo di quanto contenuto dal capitolo 1 al capitolo 3, il capitolo 4 contiene un caso pratico di azienda agricola avente forma giuridica di "Società Semplice Agricola" alla quale è stata attribuita la qualifica di imprenditore agricolo professionale. L'illustrazione dell'azienda nel suo complesso dettaglia tutti i punti sanciti dai precedenti capitoli.

³ Vari fattori hanno inciso sul settore agricolo causandone i vari mutamenti: le guerre mondiali, l'introduzione delle leggi sulla bonifica, i cambiamenti climatici e, in maniera più ampia, anche l'innovazione tecnologica.

⁴ Cit. Unione Europea, *Agricoltura*, in publications.europa.eu, 2017.

Capitolo 1 – Figure professionali e articolazioni del settore agricolo

1.1 L'imprenditore agricolo: dalla nozione originaria a quella corrente

La definizione di imprenditore agricolo è contenuta nell'articolo 2135 del codice civile, la cui nozione è stata ridefinita, all'articolo 1, comma 1, dalla cosiddetta “legge di orientamento e modernizzazione del settore agricolo” ovvero il decreto legislativo n. 228 del 2001.

Il testo originario dell'articolo 2135 del codice civile stabiliva, al primo comma, che “è imprenditore agricolo chi esercita un'attività diretta alla coltivazione del fondo alla selvicoltura all'allevamento del bestiame e attività connesse”. Specificava poi al secondo comma che “si reputano connesse le attività dirette alla trasformazione o all'alienazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura”.

Tale nozione identifica le attività agricole in due macro categorie:

- ❖ attività agricole essenziali;
- ❖ attività agricole per connessione.

Questa distinzione è stata mantenuta anche nel nuovo testo dell'art. 2135 cod. civ., modificato in seguito all'emanazione del d.lgs. n. 228/2001, che ha significativamente ampliato le attività di entrambe le categorie. Secondo quanto affermato da Campobasso “per comprendere significato e portata di tale ampliamento, è tuttavia necessario tenere presente i contrasti che la formulazione originaria dell'art. 2135 cod. civ. aveva sollevato col passare del tempo, soprattutto per quanto riguarda le attività agricole essenziali” (Campobasso, 2014)⁵.

Nonostante coltivazione del fondo, selvicoltura e allevamento del bestiame siano attività tipicamente e tradizionalmente agricole, per mezzo del progresso tecnologico, che ha coinvolto anche l'agricoltura, hanno subito una profonda evoluzione dal 1942 ad oggi.

Attualmente, infatti, l'impresa agricola fondata sul semplice sfruttamento della produttività naturale della terra permane ancora solo in alcune zone del nostro Paese, cedendo sempre di più il passo ad un altro tipo di agricoltura, che prende il nome di agricoltura industrializzata. Con questo termine, si fa riferimento all'agricoltura altamente meccanizzata, che utilizza prodotti chimici, come concimi o mangimi, per accrescere la produttività naturale della terra o per controllare ed accelerare i cicli biologici naturali attraverso tecniche sempre più sofisticate, consentendo, alle volte, di ottenere prodotti agricoli con metodi che prescindono del tutto dallo sfruttamento della terra e dei suoi prodotti.

A tal proposito, un esempio di agricoltura industrializzata è fornito dalle coltivazioni artificiali o fuori terra, come quelle di funghi o ortaggi, svolte al chiuso e con l'ausilio di soluzioni chimiche

⁵ Cit. G.F. Campobasso, *Diritto commerciale 1. Diritto dell'impresa*, UTET Giuridica, 7° edizione, 2014, pag. 49.

nutritive e di apparecchiature che creano le condizioni favorevoli ad un rapido sviluppo, o ancora, gli allevamenti in batteria, come quelli di bovini o pollame, condotti in capannoni industriali e con mangimi chimici che permettono il rapido accrescimento del peso corporeo⁶.

Al giorno d'oggi, l'attività agricola può dar luogo ad ingenti investimenti di capitali, che sollevano la necessità di stabilire fino a che punto l'evoluzione tecnologica dell'agricoltura, favorita dalla politica economica nazionale e dell'Unione Europea, sia compatibile con la qualificazione agricola dell'impresa agli effetti del codice civile. Al riguardo però, si era delineato, sia in dottrina sia in giurisprudenza, un netto contrasto di opinioni: vi era, da una parte, chi riteneva che l'impresa agricola fosse ogni impresa che produce specie vegetali o animali, o comunque, ogni forma di produzione fondata sullo svolgimento di un ciclo biologico naturale; all'opposto, invece, chi riteneva che dovesse essere dato rilievo anche al modo di produzione tipico dell'agricoltore, quindi, doveva essere qualificato imprenditore commerciale chi produce specie vegetali o animali in modo del tutto svincolato dal mondo agricolo e dallo sfruttamento della terra⁷.

A seguito dell'emanazione del d.lgs. n. 228/2001, il legislatore ha decisamente optato per la prima impostazione, ispirato dall'esigenza di contrastare l'abbandono delle campagne e di favorire lo sviluppo tecnologico dell'agricoltura. In questo senso dunque, la nuova formulazione dell'art. 2135 cod. civ. stabilisce che: "È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. 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. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge".

⁶ Cfr. G.F. Campobasso, *Diritto commerciale I. Diritto dell'impresa*, UTET Giuridica, 7° edizione, 2014, pag. 49.

⁷ Cfr. *Ibidem*.

1.1.1 Attività agricole essenziali

La nuova definizione di imprenditore agricolo ha portato ad un'esplicita estensione della disciplina dell'impresa agricola a quelle particolari attività, come l'apicoltura, che in passato erano state ricondotte alla fattispecie dell'impresa agricola solo in via interpretativa⁸. “In riferimento alla nuova nozione si deve perciò ritenere che la produzione di specie vegetali ed animali è sempre qualificabile giuridicamente come attività agricola essenziale, anche se realizzata con metodi che prescindono del tutto dallo sfruttamento della terra e dei suoi prodotti” (Ocelli & Varrasi, 2016)⁹.

In base a quanto riportato del secondo comma dell'art. 2135 cod. civ., le attività tradizionali di coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento di animali possono essere svolte anche senza la connessione diretta con il terreno. Di conseguenza, oggi rientrano nella nozione di coltivazione del fondo anche l'orticoltura, le coltivazioni in serra, in vivai, idroponiche o aeroponiche, e la floricoltura.

Quanto alla selvicoltura, resta fermo che la stessa debba essere concepita come attività caratterizzata dalla cura del bosco per ricavarne i relativi prodotti: non costituisce pertanto attività agricola l'estrazione di legname sconnessa alla coltivazione del bosco¹⁰.

Particolare rilevanza assume la sostituzione del termine “bestiame” con quello più ampio di “animali”, che il precedente testo identificava come quegli animali che tradizionalmente sono allevati sul fondo, quindi ad esempio bovini, ovini, suini, caprini ed equini. L'attuale disposizione tronca ogni incertezza circa la possibilità di qualificare come impresa agricola essenziale anche l'allevamento di animali da cortile, come polli o conigli, e persino l'apicoltura¹¹ e l'acquacoltura (pesci e mitili)¹².

Inoltre, all'imprenditore agricolo essenziale è stato equiparato l'imprenditore ittico, cioè colui che esercita l'attività di pesca professionale, nonché le attività a questa connesse¹³.

Con la definizione presente nell'art. 2135 cod. civ., incentrata sul cosiddetto ciclo biologico, si può affermare che l'attività agricola è tale se caratterizzata anche solo da una fase necessaria del ciclo produttivo di carattere vegetale o animale, e non obbligatoriamente l'intero processo. Tale esplicitazione è particolarmente efficace in relazione ad alcuni settori: si pensi ad esempio al

⁸ Cfr. C. Venturi, *L'impresa agricola, l'imprenditore agricolo professionale (IAP) e le società agricole*, tuttocamere.it, (2007), pag. 4.

⁹ Cit. F. Ocelli, G. Varrasi, *Diritto Commerciale*, Key Editore, 2016, pag. 30.

¹⁰ Art. 2, comma 5, d.lgs. n. 227/2001.

¹¹ Art. 2, legge n. 313/2004.

¹² Legge 5 febbraio 1992, n. 102.

¹³ Art. 4, d.lgs. n. 4/2012, che sostituisce il d.lgs. n. 226/2001.

florovivaismo o all'allevamento per cui si può essere considerati produttori agricoli anche se la pianta o l'animale sono acquistati da terzi, ma a condizione che sia completato un ciclo biologico ovvero una fase necessaria dello stesso che comporti un incremento del prodotto.

1.1.2 Attività agricole per connessione

Significativamente innovativa rispetto alla disposizione precedente risulta anche la definizione delle attività considerate agricole per connessione, in quanto collegate ad un'attività agricola essenziale, nel passato definite solo da pronunce giurisprudenziali e da posizioni ministeriali. Quindi, anche in riferimento a tale profilo, la nozione attuale di imprenditore agricolo realizza un significativo ampliamento rispetto a quella previgente che, in precedenza, le individuava in due categorie:

- ❖ attività dirette alla trasformazione o all'alienazione di prodotti agricoli che rientravano nell'esercizio normale dell'agricoltura;
- ❖ altre attività esercitate in connessione con la coltivazione del fondo, la silvicoltura e l'allevamento del bestiame, ad esempio agriturismo, trebbiatura e motoaratura per conto terzi, per le quali, in mancanza di specificazione legislativa, si riteneva che le stesse dovessero rivestire carattere accessorio.

Oggi, la ben più ampia formulazione di tale articolo, in seguito alle modifiche apportate attraverso il d.lgs. n. 228/2001, elimina questo duplice criterio di individuazione normalità-accessorietà, in quanto, come definito dall'attuale terzo comma dell'art 2135 cod. civ., si considerano "connesse" alle precedenti:

- ❖ le attività svolte dallo stesso imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco ovvero dall'allevamento di animali;
- ❖ 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 territorio e del patrimonio rurale e forestale nonché le attività di agriturismo (a loro volta definite dalla legge 20-2-2006, n. 96, che sostituisce la legge 5-12-1985, n. 730).

Tra le forniture di servizi nell'ambito delle cosiddette "attività connesse", rientrano ad esempio i lavori in altre aziende agricole, le convenzioni per sgombero neve, la manutenzione del verde, ecc. Le une e le altre sono attività oggettivamente commerciali, ed invero, è industriale e non agricoltore che produce olio o formaggi, come è commerciante non agricoltore che ha un negozio di frutta verdura. Queste attività sono però considerate per legge attività agricole quando sono esercitate in

connessione con una delle tre attività agricole essenziali. La presenza di tale legame neutralizza la qualifica oggettiva, appunto commerciale, dell'attività e impedisce, ad esempio, che il viticoltore assuma la duplice qualità di imprenditore agricolo ed imprenditore commerciale per il fatto di trasformare l'uva prodotta in vino: da qui l'importanza di precisare quando un'attività intrinsecamente commerciale possa qualificarsi come agricola per connessione¹⁴.

Per essere qualificate come “connesse”, le attività devono soddisfare due requisiti fondamentali: il primo è dato dal collegamento “soggettivo”, poiché le attività devono essere svolte dall'imprenditore agricolo che esercita un'attività agricola principale; il secondo requisito, invece, è dato dal collegamento “oggettivo”, in base al quale le attività devono essere esercitate mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda.

Si può quindi affermare che le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli sono da considerarsi “attività connesse” quando sono presenti i seguenti requisiti:

- ❖ requisito soggettivo: l'imprenditore che svolge tali attività deve essere lo stesso imprenditore agricolo che esercita la coltivazione del fondo o del bosco ovvero l'allevamento di animali. È necessario, di conseguenza, che il soggetto che esercita l'attività sia già qualificabile come imprenditore agricolo, in quanto svolge, in forma di impresa, una delle tre attività agricole essenziali, e inoltre svolge attività coerente con quella connessa. È, quindi, imprenditore commerciale chi trasforma o commercializza prodotti agricoli altrui, per contro, è imprenditore agricolo il viticoltore che produce vino;
- ❖ requisito oggettivo: i prodotti oggetto di tali attività devono provenire prevalentemente dall'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento esercitata dall'imprenditore agricolo di cui sopra¹⁵.

La nuova formulazione non richiede più, quindi, che le “attività connesse” siano esercitate “nell'esercizio normale dell'agricoltura” né che le attività connesse diverse da queste ultime abbiano carattere accessorio, ma con la nuova disciplina, che le stesse siano “prevalenti”. Necessario e sufficiente è che si tratti di attività aventi ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dall'esercizio dell'attività agricola essenziale, ovvero di beni o servizi forniti mediante l'utilizzo

¹⁴ Cfr. G.F. Campobasso, *Diritto commerciale I. Diritto dell'impresa*, UTET Giuridica, 7° edizione, 2014, pag. 52-53.

¹⁵ Cfr. A. Fossati, *Manuale di diritto urbanistico e dell'edilizia della Regione Lombardia*, 2013, Giappichelli Editore, pag. 134.

prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda agricola: è sufficiente che le attività connesse non prevalgano¹⁶ sull'attività agricola essenziale.

Con la nuova normativa, è divenuto del tutto irrilevante che una determinata attività di trasformazione o di commercializzazione sia “normale” per gli agricoltori in relazione alle dimensioni dell'impresa, alla località e dal tempo in cui l'impresa opera mezzi di cui si avvale. Resta, di conseguenza, imprenditore agricolo, anche il viticoltore che produce vino utilizzando tecniche di vinificazione diverse da quelle normalmente eseguite in agricoltura¹⁷.

Si può a questo punto affermare che le “attività connesse” possono essere svolte senza condizionamenti di natura organizzativa e strutturale. A titolo esemplificativo, ne deriva, che l'attività di macellazione, che fino all'emanazione del d.lgs. n. 228/2001 era considerata commerciale, può rientrare nell'attività agricola se gli animali macellati sono stati allevati “prevalentemente” nell'azienda agricola stessa.

Le “attività connesse” possono avere ad oggetto anche beni acquistati presso terzi purché in misura non prevalente sotto il profilo quantitativo. Tuttavia, è necessario che questi beni siano strumentali ai propri e quindi abbiano una funzione accessoria. “Così, ad esempio, genera un prodotto interamente agricolo l'acquisto del vino da taglio e la mescita con il proprio, mentre è commerciale l'acquisto di vino confezionato destinato alla vendita” (Venturi, 2007)¹⁸.

1.2 Imprenditore agricolo professionale (IAP)

La primitiva figura di imprenditore agricolo a titolo principale (IATP), introdotta dalla direttiva n. 159 del 17 aprile 1972, è stata, per quasi trent'anni, la qualifica di riferimento adottata in sede comunitaria, con l'intento di stabilire i requisiti uniformi tra gli Stati membri al fine di identificare le aziende agricole alle quali concedere i sostegni previsti dall'Unione Europea stessa. L'Italia, aveva recepito la direttiva Europea con la legge n. 153 del 9 maggio 1975, il cui art. 12 conteneva la nozione di imprenditore agricolo a titolo principale: “si considera a titolo principale l'imprenditore che dedichi all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo e che

¹⁶ La Corte di Cassazione con l'ordinanza 18071/2017 ha affermato che la norma in materia di reddito agrario richiede la ricorrenza di due presupposti esclusivamente quantitativi: che i prodotti oggetto di lavorazione abbiano avuto origine dal terreno proprio dell'imprenditore agricolo e che i prodotti così individuati costituiscano almeno la metà (principio della prevalenza) di quelli trasformati. Ne consegue, secondo i giudici di Cassazione, che non assume alcun rilievo il valore economico dei prodotti oggetto di trasformazione, ma bensì la quantità.

¹⁷ Cfr. G.F. Campobasso, *Diritto commerciale I. Diritto dell'impresa*, UTET Giuridica, 7° edizione, 2014, pag. 54.

¹⁸ Cit. C. Venturi, *L'impresa agricola, l'imprenditore agricolo professionale (IAP) e le società agricole*, tuttocamere.it, (2007), pag. 6.

ricavi dall'attività medesima almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro risultante dalla propria posizione fiscale”.

La legge 2 agosto 1990, n. 233, nell'art. 13, stabilisce che, a decorrere dal 1° luglio 1990 le disposizioni della legge 26 ottobre 1957, n. 1047, in materia di estensione dell'assicurazione per invalidità e vecchiaia ai coltivatori diretti, mezzadri e coloni, e successive modificazioni ed integrazioni, sono estese a tutti gli imprenditori agricoli a titolo principale, la cui definizione faceva capo appunto all'art. 12 della legge 153/1975. Di conseguenza, a decorrere dal 1° luglio 1990, è stata riconosciuta la figura del cosiddetto imprenditore agricolo a titolo principale (IATP), facendo riferimento a quel particolare soggetto che si dedica con professionalità all'organizzazione, programmazione e coordinamento dei fattori produttivi.

L'art. 13 della legge 233/1990, nel definirne la figura, già prevista appunto dall'art. 12 dalla legge 153/1975, prevede un requisito soggettivo, consistente nella destinazione all'attività agricola di non meno di due terzi del proprio tempo, con un ricavo, dalla medesima, di una percentuale non inferiore al 75% del proprio reddito globale da lavoro (il 50% per i territori montani e le zone agricole svantaggiate). A seguito delle modifiche apportate dall'Unione Europea già dal 2000, con il Regolamento n. 1257 del 17 maggio 1999 anche la legislazione italiana si è adeguata procedendo all'abrogazione dell'art. 12 della legge n. 153/1975, stabilendo che “qualunque riferimento della legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito alla definizione di cui al presente articolo”, abbandonando pertanto lo IATP.

Su tale figura, è poi intervenuto il decreto legislativo del 29 marzo 2004, n. 99 che, modificando la precedente, ha istituito la nuova qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP), la cui definizione compare nell'art. 1, comma 1 del medesimo, che lo definisce come “colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento UE 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 che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro”.

Dalla disposizione si evidenziano i due requisiti essenziali per essere qualificati imprenditore agricolo professionale:

- ❖ che venga dedicata all'attività agricola almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo;
- ❖ che si ricavi dalle attività svolte almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro¹⁹.

¹⁹ Ai sensi dell'art. 17 del Regolamento UE n. 1257/1999, per l'imprenditore operante nelle zone svantaggiate, i requisiti elencati sono ridotti del 25%.

La figura dell'imprenditore agricolo professionale ha richiesto, a poco più di un anno dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 99/2004, alcuni aggiustamenti con il decreto legislativo del 27 maggio 2005, n. 101, che ne ha esteso ulteriormente l'ambito di applicazione, riconoscendo i benefici tributari e creditizi del coltivatore diretto anche agli imprenditori agricoli individuali, ai soci di società agricole di persone, ai soci di cooperative agricole e agli amministratori di società agricole di capitali, quando si assommino alla capacità professionale i requisiti del tempo-lavoro (almeno il 50% del rispettivo tempo di lavoro complessivo) e del reddito agricolo (almeno il 50% del rispettivo reddito globale da lavoro).

Le due definizioni di IATP e IAP, dunque, sono all'incirca identiche. Le principali differenze sono di natura quantitativa e sono contenute all'interno dell'art. 12 della legge n. 153 del 1975²⁰.

Per quanto concerne l'accertamento del possesso dei requisiti necessari alla qualifica di imprenditore agricolo professionale, questo è demandato alle Regioni, fatta salva però la facoltà dell'INPS di svolgere, ai fini previdenziali, le verifiche ritenute necessarie ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001 n. 476.

1.3 Società agricole

Nel settore agricolo si assiste da anni ad una progressiva evoluzione degli operatori e, di pari passo, della relativa disciplina normativa. In tal senso va letta l'introduzione nell'ordinamento della società agricola, così come descritta dall'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004.

Al primo comma, la norma stabilisce due requisiti per essere qualificati come società agricola:

- ❖ l'esercizio esclusivo delle attività agricole, sia principali sia connesse, previste dall'art. 2135 cod. civ. (requisito sostanziale);
- ❖ la presenza della dizione "società agricola" nella ragione sociale o denominazione sociale della società (requisito formale).

²⁰ In precedenza, infatti, si richiedeva che lo IATP si dedicasse alle attività per almeno i due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo, ne ricavasse almeno i due terzi del proprio reddito globale da lavoro, e fosse in possesso, per pratica o studio, di specifiche capacità professionali.

1.3.1 Principio di esclusività nelle società agricole

Il primo comma dell'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004 enuncia il cosiddetto principio di esclusività, secondo il quale possono essere qualificate come società agricole quelle società il cui oggetto sociale è caratterizzato dalle attività agricole previste dall'art. 2135 cod. civ., vale a dire:

- ❖ le attività agricole essenziali:
 - coltivazione del fondo,
 - silvicoltura,
 - allevamento di animali
- ❖ e tutte le attività connesse:
 - attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali;
 - fornitura di beni o servizi utilizzando prevalentemente le attrezzature o risorse dell'azienda agricola;
 - attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e attività di agriturismo.

Nella realtà dei fatti, però, le società agricole non sempre svolgono soltanto le attività di coltivazione del fondo, silvicoltura allevamento di animali, ma pongono in essere anche altre ed ulteriori operazioni, di cui deve essere valutata in concreto la compatibilità con l'esercizio esclusivo dell'attività agricola²¹. A tal proposito, la circolare 50/E/2010 pone fine ad alcuni dubbi circa le operazioni che possono essere compiute dalle società agricole, affermando, ad esempio, che la società che detiene partecipazioni sociali riconducibili a società anch'esse agricole non viola il principio di esclusività, purché i dividendi percepiti siano inferiori ai ricavi derivanti dall'attività agricola principale. La norma tratta anche la possibilità delle società agricole di concedere in comodato, locazione o affitto fabbricati (abitativi o strumentali) e terreni agricoli, purché i ricavi derivanti non superino il 10% dei ricavi complessivi dell'attività, rispettando quindi il requisito della marginalità.

1.3.2 Denominazione o ragione sociale delle società agricole

L'articolo 2 del d.lgs. n. 99/2004 stabilisce che la ragione sociale, o denominazione sociale, delle società che hanno quale oggetto sociale esclusivo l'esercizio di attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, deve contenere l'indicazione di "società agricola". A tal fine, le società, siano esse di persone o di capitali, già costituite alla data di entrata in vigore del decreto sono tenute ad inserire

²¹ Circ. n. 199/2017, *Società agricole: vietata la partecipazione in altre società*, ConsulenzaAgricola.it.

detta locuzione nella ragione sociale o nella denominazione, ed adeguare l'eventuale statuto redatto. È necessario precisare che non si tratta di un nuovo tipo di società, in quanto, le società costituibili sono sempre quelle indicate nel codice civile, le quali, nel caso di esercizio esclusivo di attività agricole, dovranno recare nella denominazione o ragione sociale l'indicazione di "società agricola". Occorre sottolineare che la mancata osservazione a tale "obbligo"²², non è sanzionata, ma le conseguenze riflettono sul piano degli effetti che l'inserimento produrrebbe nel momento in cui viene data pubblicità a tale fatto nel Registro delle imprese. "In breve, la qualifica di "società agricola" che non dovesse risultare dal registro non potrà essere opposta e dunque attestabile ai terzi: la società, dunque, non potrà dirsi "agricola" e non potrà beneficiare delle agevolazioni previste fino al momento in cui non verrà inserita suddetta locuzione nella ragione sociale" (Notari, 2014)²³.

1.3.3 L'attribuzione della qualifica di imprenditore agricolo professionale alle società

Nell'intento di superare le precedenti interpretazioni che limitavano il riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo alla sola persona fisica²⁴, la "legge di orientamento" d.lgs. n.228 del 5 marzo 2001 e, in particolare, le disposizioni di cui all'art. 10 del medesimo, ne hanno esteso il diritto anche alle persone giuridiche.

La norma viene incontro alla necessità di favorire lo sviluppo delle forme societarie in agricoltura con positivi riflessi per le aziende sul versante della contribuzione obbligatoria dovuta agli Istituti Assicuratori. Infatti, se da un lato la norma continua a richiedere che nello statuto della società sia previsto quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art 2135 cod. civ., nel merito prevede una sostanziale riduzione dei requisiti con riferimento alla presenza dei soggetti con qualifica di "imprenditore agricolo professionale (IAP)" nell'assetto societario²⁵.

²² Il tenore della norma non lascia dubbi sul fatto che la stessa contenga un obbligo, infatti come recita l'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 99/2004: "La ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile deve contenere l'indicazione di società agricola".

²³ Cit. T. Notari, *Le Società Agricole. Indicazione Della Dizione "Società Agricola"*, 14 marzo 2014, articoli agrari in studiodiagnosta.it.

²⁴ Art. 12, legge n. 153/1975.

²⁵ Cfr. C. De Stefanis, M. Fiammelli, A. Quercia, F. Arbore, *Imprenditore agricolo professionale (IAP) società agricola e agriturismo*, Maggioli Editore, 2016, pag. 42.

In riferimento a quanto stabilito dall'art. 10 del d.lgs. n. 228/2001, le società potevano essere considerate imprenditori agricoli a titolo principale, oltre alla previsione nell'oggetto sociale dello statuto dell'esercizio esclusivo dell'attività agricola, se rispondenti alle seguenti condizioni:

- ❖ nel caso di società di persone, se 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;
- ❖ 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;
- ❖ nel caso di società di capitali ogni volta che oltre il 50 per cento del capitale sociale sia sottoscritto da imprenditori agricoli a titolo principale.

Successivamente, l'articolo 1, comma 3 del d.lgs. n. 99/2004, oltre a sostituire la figura di imprenditore agricolo a titolo principale con quella di imprenditore agricolo professionale, ha ulteriormente modificato le condizioni necessarie per consentire l'acquisizione della qualifica di IAP da parte di una società agricola. Infatti, oggi, in base al disposto del comma 4 dell'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004, sia per le persone fisiche che per le persone diverse da quelle fisiche, ogni precedente riferimento normativo alla figura dell'Imprenditore Agricolo a Titolo Principale (IATP, ex-legge 153/1975) deve intendersi in ogni caso, riferito alla figura dell'Imprenditore Agricolo Professionale di cui al medesimo d.lgs. n. 99/2004. In particolare, la società potrà acquistare il titolo imprenditore agricolo professionale nei seguenti casi:

- ❖ nelle società di persone, almeno uno dei soci deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto. I rimanenti soci non devono essere necessariamente agricoltori, indipendentemente dal loro numero. Nel caso in cui si tratti di società in accomandita semplice (s.a.s.) va specificato che almeno un socio accomandatario deve essere qualificabile come imprenditore agricolo professionale;
- ❖ nelle società di capitali, almeno un amministratore deve possedere la qualifica di imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto. Vista la possibilità che, nelle società di capitali, gli amministratori possano anche non essere soci, si può avere una società agricola in cui nessuno dei soci è un agricoltore. Anche nel caso in cui la società sia unipersonale, la presenza di almeno un amministratore con i suddetti requisiti, permette alla società di maturare la qualifica di società agricola e l'accesso alle agevolazioni connesse;
- ❖ nelle società cooperative, infine, è richiesto che almeno un amministratore, che sia anche socio, abbia la qualifica di imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto.

È necessario precisare che la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata dall'amministratore a una sola società, per evitare una possibile creazione fittizia di cariche amministrative al solo fine di ottenere le agevolazioni spettanti alle società agricole²⁶.

L'amministratore in possesso dei requisiti di IAP o CD consente la qualificazione della società come "agricola" nelle sole società di capitali e cooperative. Al contrario, nelle società di persone, la qualifica di imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto deve essere presente in capo ad almeno uno dei soci. La differenza fondamentale quindi sta nel fatto che, nelle società di persone, il socio qualificato come IAP o CD, può non essere amministratore ma garantire comunque il requisito sostanziale alla società agricola²⁷.

Nella sostanza, l'acquisizione della qualifica di imprenditore agricolo professionale mette la società nelle condizioni di poter usufruire di tutte quelle agevolazioni che in passato erano riservate esclusivamente agli imprenditori agricoli individuali e ai coltivatori diretti, cioè alle persone fisiche che dedicano la propria attività manuale alla coltivazione del terreno.

1.3.4 Requisiti di tempo-lavoro e reddito

Il possesso del requisito del tempo di lavoro deve essere verificato confrontando il tempo che l'imprenditore agricolo dedica all'attività agricola, sia essenziale che alle attività connesse, con il tempo che lo stesso imprenditore dedica a eventuali attività extra-agricole. In merito si esprime il d.lgs. n. 99/2004, ai sensi del quale, l'amministratore di società agricola di capitali e il socio di società agricola di persone possono acquisire la qualifica di imprenditore agricolo professionale in virtù dell'attività svolta nell'ambito della società agricola, purché siano in possesso delle adeguate conoscenze e competenze professionali in campo agricolo, dedichino all'attività svolta nell'ambito della società agricola almeno la metà del proprio tempo di lavoro (ridotto al 25% per determinate zone svantaggiate, come individuate all'articolo 17 del regolamento UE n. 1257/1999) e ne ricavano almeno la metà del proprio reddito (anche in questo caso è azionabile l'abbattimento al 25% per le zone svantaggiate richiamate), ad esclusione delle pensioni.

Dopo l'emanazione del d.lgs. n. 99/2004 è stato approvato un nuovo provvedimento in materia, d.lgs. 27 maggio 2005, n. 101 rubricato "ulteriori disposizioni per la modernizzazione dell'agricoltura", che ha completato e corretto alcuni aspetti della disciplina relativa all'imprenditore agricolo professionale e società agricola.

²⁶ Art. 1 comma 3-bis, del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

²⁷ Interpretazione che emerge dalla risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, all'interpello n. 909-216/2006, protocollo 909-32505/2006 datata 20 luglio 2006, in materia di "ruolo dell'amministratore".

Il decreto semplifica, specialmente per le società di capitali, le modalità per ottenere la qualifica di imprenditore agricolo professionale, necessaria per poter usufruire delle citate agevolazioni tributarie, affermando che “l'attività svolta dagli amministratori di società di capitali che operano nel settore agricolo è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale”. Di conseguenza, se l'amministratore unico o un componente del consiglio di amministrazione dedica almeno la metà del proprio tempo lavorativo a tale carica e ricavi almeno la metà del proprio reddito di lavoro, raggiunge i requisiti previsti dall'articolo 1 del d.lgs. n. 99/2004, e in più, a seguito dell'acquisizione della qualifica di imprenditore agricolo professionale da parte dell'amministratore, scattano le condizioni affinché tale qualifica sia acquisita anche dalla società.

Tuttavia, va ricordato che una persona può far acquisire la qualifica di imprenditore agricolo professionale ad una sola società, ma nonostante questa limitazione, nulla vieta che il socio o l'amministratore abbia una posizione propria come impresa individuale.

Il comma 2 del d.lgs. n. 99/2004, individua i soggetti incaricati alla verifica di tali requisiti, individuandoli nelle regioni, mantenendo, tuttavia, in capo all'INPS, la facoltà di effettuare le opportune verifiche ritenute necessarie, ma ai soli fini previdenziali. Ne deriva che, a differenza del passato, dove l'accertamento del possesso dei requisiti necessari alla qualifica di imprenditore agricolo professionale era di competenza dell'INPS, a decorrere dal 6 maggio 2004, con l'emanazione del d.lgs. n. 99/2004, tale accertamento è demandato alle regioni, che fanno capo alle specifiche tabelle regionali dei valori medi di impiego di manodopera in agricoltura. L'INPS ha comunque la facoltà di acquisire tutte le altre informazioni necessarie all'inquadramento aziendale ai fini dell'imposizione contributiva²⁸.

L'imprenditore agricolo professionale persona fisica socio di società di persone, o amministratore di società di capitali, ha l'obbligo di iscrizione nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura, e, in seguito a tale adempimento, quindi, a condizione che abbiano presentato domanda di riconoscimento presso gli uffici regionali dell'agricoltura e siano iscritti nell'apposita gestione INPS, anche i soggetti privi della qualifica di IAP potranno richiedere le agevolazioni fiscali ad essi spettanti²⁹. In seguito all'emanazione del d.lgs. n. 101/2005, a partire dal 30 giugno 2005, è possibile effettuare l'iscrizione con riserva, allegando alla documentazione la certificazione comprovante la presentazione della domanda alla regione, purché il richiedente, entro 24 mesi (o diverso tempo stabilito dalle singole Regioni), dimostri di possedere i requisiti previsti. In mancanza di tale adempimento l'INPS procederà alla cancellazione, dalla data di iscrizione, con

²⁸ Art. 1, comma 2, Circolare INPS n. 85 del 24 maggio 2004.

²⁹ Cfr. C. De Stefanis, M. Fiammelli, A. Quercia, F. Arbore, *Imprenditore agricolo professionale (IAP) società agricola e agriturismo*, Maggioli Editore, 2016, pag. 26.

conseguente perdita dei benefici eventualmente goduti. A tal proposito, ai sensi dell'art. 2, ai commi 4 e 4-bis, d.lgs. n. 99/2004, la perdita dei requisiti necessari alla qualifica di imprenditore agricolo professionale di cui all'art. 1 comma 3, del d.lgs. n. 99/2004, o di coltivatore diretto, di cui al comma 4-bis, entro i cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di IAP, determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.

1.3.5 Adempimenti presso il Registro delle imprese

Secondo quanto disposto dall'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 99/2004, come successivamente modificato dall'art. 2, comma 1, del d.lgs. n.101/2005, l'aggiornamento della ragione o della denominazione sociale effettuato negli atti catastali e nei pubblici registri immobiliari e nei confronti di qualsiasi altro registro od elenco è esente dal pagamento di qualsiasi tributo e diritto.

Prima della modifica apportata dal d.lgs. n. 101/2005, tale esenzione era stata prevista solo per gli adempimenti previsti presso l'Agenzia del Demanio (catasto e pubblici registri immobiliari). Successivamente, è stata estesa a tutti gli adempimenti legati a tale comunicazione, e, di conseguenza, la comunicazione al Registro delle imprese riguardante la sola comunicazione prevista dall'art. 2, comma 2 del d.lgs. n. 99/2004, a decorrere dal 30 giugno 2005, è esente sia dall'imposta di bollo che dai diritti di segreteria.

1.4 Altre attività agricole

1.4.1 La vendita diretta di prodotti agricoli

La “legge di orientamento”, d.lgs. n. 228/2001, ha introdotto, nel sistema agricolo italiano, un istituto di enorme importanza, ossia quello relativo alla possibilità, da parte dei produttori, di vendere direttamente i propri prodotti ai consumatori, senza dover sottoporsi all'intera e complicata disciplina sul commercio³⁰.

Sul tema della vendita diretta, il Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), ha fornito alcune precisazioni, con due diverse risoluzioni, su alcuni profili come quelli relativi alle modalità di somministrazione non assistita (posate e stoviglie riutilizzabili) e alla location in cui possono essere svolte tali attività, con riferimento anche ad eventuali autorizzazioni e comunicazioni da presentare. In forza della prima risoluzione n. 380940 del 20 settembre 2017, secondo il Ministero, non è possibile operare una distinzione tra i locali situati nell'ambito dell'azienda agricola e quelli situati altrove: ciò che è importante, al fine di poter ricondurre le attività di consumo immediato di cibo e

³⁰ Cfr. Circ. n. 65/2018, *Vendita diretta di prodotti agricoli: importanti aperture ma manca ancora il centesimo per fare il milione*, ConsulenzaAgricola.it.

bevande all'interno della disciplina della vendita diretta, è che gli immobili siano nella materiale disponibilità dell'imprenditore agricolo³¹.

La nota di indirizzo ANCI (Associazione Nazionale dei Comuni Italiani) del 9 settembre 2013, che delimita i confini delle definizioni "somministrazione assistita" e "somministrazione non assistita", ha sempre indicato come elemento essenziale della somministrazione non assistita, che nella sostanza è l'unica che può legittimamente essere svolta dalle aziende agricole ai sensi dell'art. 4, comma 8-bis, l'utilizzo di posate e stoviglie a perdere. Il MISE, con la seconda risoluzione n. 59196 del 9 febbraio 2018, ha superato tale orientamento: secondo il Ministero, infatti, "non può escludersi l'utilizzo di posate in metallo, di bicchieri di vetro, nonché di tovaglioli di stoffa quando questi sono posti a disposizione della clientela con modalità che non implicano un'attività di somministrazione, ossia quando non si tratti di "apparecchiare" la tavola con le modalità proprie della ristorazione, ma solo di mettere bicchieri, piatti, posate e tovaglioli puliti a disposizione della clientela per un uso autonomo e diretto".

La Legge di Bilancio 2018 ha operato alcune importanti modifiche, estendendo la portata e il campo di applicazione in materia di vendita diretta. Tutto ciò, unito alla nuova disciplina dell'enoturismo, amplia in maniera significativa la possibilità per aziende agricole di proporre, per il consumo diretto, i propri prodotti al consumatore, non solo in azienda.

A tal proposito, il comma 499 della legge n. 205/2017 ha modificato il testo dell'art. 4, comma 8-bis, del d.lgs. n. 228/2001, estendendo la possibilità di effettuare attività di vendita diretta finalizzata al consumo immediato dei prodotti agricoli anche al di fuori dei locali aziendali: in concreto, la nuova normativa, ha attribuito agli agricoltori la possibilità di svolgere attività di *Street Food*, cioè attività di vendita e degustazione di prodotti agricoli, cedendo alle istanze in tal senso manifestate dagli operatori³².

In materia di *Street Food* agricolo, si è espressa l'ANCI, attraverso la nota di indirizzo del 5 marzo 2018. Le prime precisazioni fornite dall'Associazione riguardano tempi e luoghi in cui è possibile svolgere le attività di somministrazione non assistita di prodotti agricoli in strutture mobili. Per quanto riguarda il profilo territoriale, l'ANCI afferma che lo *Street Food* può essere svolto su tutto il territorio nazionale, a prescindere dall'ubicazione dell'azienda. Nessun limite si rinviene nemmeno secondo il profilo temporale, in quanto l'attività in esame può essere svolta durante tutto l'anno.

³¹ Cfr. Circ. n. 57/2018, *I chiarimenti del Ministero offrono nuove opportunità alla vendita diretta*, ConsulenzaAgricola.it.

³² Cfr. Circ. n. 65/2018, *Vendita diretta di prodotti agricoli: importanti aperture ma manca ancora il centesimo per fare il milione*, ConsulenzaAgricola.it.

Con riferimento alle strutture utilizzabili, l'ANCI afferma che l'imprenditore agricolo potrà utilizzare qualunque bene mobile, anche registrato, purché idoneo dal punto di vista igienico-sanitario alla vendita ed alla somministrazione non assistita di prodotti agricoli e agroalimentari. Tali beni mobili devono essere nella materiale disponibilità dell'azienda agricola, ma non è necessario che siano di proprietà dell'imprenditore, il quale dovrà semplicemente esserne in possesso sulla base di un titolo giuridicamente valido ed efficace (comodato, affitto, ecc.)³³.

Tra i temi ancora oggetto di discussione circa la nuova disciplina dello *Street Food* agricolo, c'è quello relativo alla possibilità di vendere prodotti cotti: secondo quanto precisato dall'Agenzia con la circolare 44/E del 2004, un prodotto può dirsi agricolo solo entro la prima trasformazione, e ha precisato che lo *Street Food* può avere ad oggetto esclusivamente prodotti già pronti, escludendo, quindi, ogni forma di cottura nel luogo di vendita³⁴. La carne cotta, ad esempio, subisce due fasi di lavorazione: la macellazione (il taglio, la frollatura, eventuali processi di preparazione) e la cottura. Nei chiarimenti dell'ANCI, infine, si precisa che lo *Street Food* agricolo può essere svolto congiuntamente alla somministrazione non assistita in azienda, con la precisazione che, anche per il cibo di strada, valgono le medesime regole già previste con la risoluzione del MISE n. 59196 del 9 febbraio 2018.

1.4.2 L'attività di agriturismo

L'art. 3 del d.lgs. n. 228 del 2001, rubricato "attività agrituristiche", ha introdotto significative novità, ampliando notevolmente la nozione di agriturismo rispetto alla normativa precedente che trovava espressione nella legge n. 730/1985, aggiungendo alle attività di ricezione ed ospitalità, di somministrazione di pasti e bevande e di svolgimento di attività ricreative e culturali da svolgersi nell'ambito dell'azienda, altre attività di tipo ricreativo, didattico culturale, escursionistico, di pratica sportiva e di ippoturismo, ancorché svolte all'esterno dei confini dell'azienda³⁵. Tra le attività connesse, inoltre, rientrano anche la degustazione dei prodotti aziendali e la mescita del vino di cui al citato art. 3, che dispone inoltre, che la stagionalità non condizioni l'attività aziendale ma solo il soggiorno degli ospiti. Per la definizione di agriturismo e per la relativa disciplina, il d.lgs. n. 228/2001 rinvia alle leggi vigenti in materia, che trovano espressione nella legge quadro "Disciplina dell'agriturismo" del 20 febbraio 2006, n. 96, introdotta a causa della forte espansione che

³³ Cfr. Circ. n. 77/2018, *Street food agricolo: l'ANCI fissa alcuni importanti paletti*, ConsulenzaAgricola.it.

³⁴ Tale interpretazione prende spunto dall'art. 4 del d.lgs. n. 228/2001, così come modificato dalla Legge di Bilancio 2018, che, al comma 8-bis, prevede la possibilità di somministrare in maniera non assistita i prodotti oggetto della vendita diretta purché "già pronti per il consumo".

³⁵ Cfr. M. Ambrosio, *Agriturismo. Il percorso normativo*, Edizioni Nuova Cultura, 2016, pag. 47.

l'agriturismo aveva registrato negli anni. La legge n. 96/2006 detta la nuova disciplina nazionale dell'agriturismo, definendone gli aspetti, le tipologie e le finalità per la valorizzazione del patrimonio rurale e del territorio nazionale, demandando alle Regioni e alle Province Autonome il compito di definire e caratterizzare l'attività agrituristica locale mediante l'emanazione di appositi provvedimenti legislativi, ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione.

Le attività agrituristiche, dunque, sono attualmente definite dalla legge n. 96/2006, che le configura come "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". L'attività di agriturismo può essere svolta dall'imprenditore agricolo e dai suoi familiari, ai sensi dell'articolo 230-*bis* del codice civile, ma anche con l'impiego di lavoratori dipendenti a tempo determinato, indeterminato o parziale. Inoltre, gli addetti all'attività agrituristica sono considerati lavoratori agricoli ai fini della disciplina previdenziale, assicurativa e fiscale, mentre il ricorso a soggetti esterni è consentito solo per lo svolgimento di attività e servizi complementari.

Secondo quanto stabilito dalla legge n. 96/2006, dal punto di vista strutturale, rientrano nel novero delle attività agrituristiche:

- ❖ dare ospitalità in alloggi o in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori;
- ❖ somministrare pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, ivi compresi i prodotti a carattere alcolico e superalcolico, 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;
- ❖ organizzare degustazioni di prodotti aziendali, ivi inclusa la mescita di vini;
- ❖ 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.

L'articolo 3 della legge n. 96/2006 stabilisce che "sono considerati di propria produzione i cibi e le bevande prodotti, lavorati e trasformati nell'azienda agricola nonché quelli ricavati da materie prime dell'azienda e ottenuti attraverso lavorazioni esterne".

Quanto ai fabbricati utilizzati per l'esercizio dell'attività agrituristica, ai sensi di quanto previsto dall'art. 9, comma 3-*bis*, del d.l. n. 557/1993 e dall'art. 3 della medesima legge, questi sono assimilati ad ogni effetto ai fabbricati rurali, si prevede inoltre, che possono essere utilizzati, per attività agrituristiche, gli edifici, o parte di essi, già esistenti nel fondo.

Dalla lettura delle disposizioni appena riportate si deduce che l'attività agrituristica si fonda su tre aspetti essenziali: innanzitutto l'attività agrituristica deve essere svolta da un imprenditore agricolo, è richiesta l'utilizzazione di un'azienda agricola, non essendo sufficiente la mera proprietà o disponibilità di un fondo, e, deve sussistere un rapporto di connessione tra attività agrituristica e attività agricola, ma quest'ultima deve essere prevalente rispetto alla prima. Il necessario rapporto di connessione/complementarietà dell'attività agrituristica con l'attività agricola principale è stato confermato dalla stessa Corte di Cassazione che con la sentenza 24430/2008 ha affermato che “il riconoscimento della qualità agrituristica dell'attività di “ricezione ed ospitalità” richiede la contemporanea sussistenza della qualifica di imprenditore agricolo da parte del soggetto che la esercita, dell'esistenza di un “rapporto di connessione e complementarietà” con l'attività propriamente agricola e della permanenza della principalità di quest'ultima rispetto all'altra”³⁶.

1.4.3 L'attività agromeccanica

L'art. 5 del d.lgs. n. 99/2004 definisce modalità e contenuti dell'attività agromeccanica, stabilendo innanzitutto che l'attività agromeccanica è quell'attività “fornita a favore di terzi con mezzi meccanici per effettuare le operazioni colturali dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, la sistemazione e la manutenzione dei fondi agroforestali, la manutenzione del verde, nonché tutte le operazioni successive alla raccolta dei prodotti per garantirne la messa in sicurezza”. Subito dopo aggiunge che sono inoltre considerate attività agromeccaniche “le operazioni relative al conferimento dei prodotti agricoli ai centri di stoccaggio e all'industria di trasformazione quando eseguite dallo stesso soggetto che ne ha effettuato la raccolta”.

Da una prima analisi della norma si evince che la natura delle attività elencate nell'articolo in questione, esercitate da un imprenditore agricolo mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, si configurano, anche ai fini previdenziali, quali attività agricole per “connessione” in presenza di tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dall'art. 2135 del codice civile: nell'ipotesi in cui l'azienda eserciti una delle attività agromeccaniche definite dalla norma, al di fuori dei limiti indicati, la stessa è inquadrabile ai fini previdenziali in altri settori, secondo le disposizioni impartite con la circolare INPS 9 ottobre 1998, n. 212³⁷.

³⁶ Cfr. Circ. n. 295/2014, *Attività agricole nel mirino del Fisco. I requisiti per passare indenni i controlli sulle attività agrituristiche*, ConsulenzaAgricola.it.

³⁷ Cfr. C. De Stefanis, M. Fiammelli, A. Quercia, F. Arbore, *Imprenditore agricolo professionale (IAP) società agricola e agriturismo*, Maggioli Editore, 2016, pag. 44.

Capitolo 2 – Il sistema fiscale nelle attività agricole

2.1 Imposta sul Valore Aggiunto – IVA

L'IVA, imposta sul valore aggiunto, è un'imposta indiretta che grava sulle cessioni di beni e servizi effettuate dai soggetti passivi IVA, cioè coloro che esercitano cessioni di beni e/o prestazioni di servizi nell'esercizio d'impresa o nell'esercizio di arti o professioni, nel territorio dello Stato. Nell'ordinamento italiano esistono tre diverse aliquote IVA:

- ❖ 4%, aliquota minima, da applicare alle cessioni di beni e prestazione di servizi elencati nella tabella A parte II allegata al DPR 633/1972 come ad esempio alle vendite di generi di prima necessità;
- ❖ 10%, aliquota ridotta, da applicare alle cessioni di beni e prestazioni di servizi di cui alla tabella A parte III allegata al DPR 633/1972, cioè ai servizi turistici come alberghi, bar, ristoranti, ma anche a determinati prodotti alimentari ed a particolari operazioni di recupero edilizio;
- ❖ 22%, aliquota ordinaria, da applicare nelle cessioni di beni e servizi diverse dalle precedenti;

Gli articoli 34 e 34-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 26 ottobre 1972 si occupano dell'imposta sul valore aggiunto per le attività agricole e dei regimi applicabili al settore. Tuttavia, questi articoli sono stati completamente modificati negli anni con numerosi decreti e provvedimenti che hanno determinato l'attuale impianto normativo.

In passato, il settore dell'agricoltura e della pesca d'acqua dolce ha goduto di un regime speciale basato sulla detrazione forfetizzata dell'IVA che consentiva al produttore agricolo di trattenere il 100% dell'imposta addebitata ai propri clienti per le cessioni di determinati prodotti che derivano dalla coltivazione dei fondi: dal 1973 fino al 31 dicembre 1997, infatti, l'imposta sul valore aggiunto era applicata con particolari percentuali di compensazione, ridotte rispetto all'aliquota normale, che servivano a "compensare" l'IVA che aveva gravato sugli acquisti effettuati dal produttore agricolo e che si presumeva pari a quella applicata sulle vendite, difatti, si è assistito alla totale neutralità delle cessioni effettuate nel regime agricolo, risultando l'imposta dovuta sulle vendite di pari importo rispetto a quella detraibile dal contribuente (forfetizzazione 100%)³⁸.

“Dal 1° gennaio 1998 tale scenario è cambiato con l'introduzione di un regime IVA agricolo diverso, in attesa dell'anno 2000, all'inizio del quale se i produttori agricoli avessero realizzato nell'anno precedente un volume d'affari superiore a 20.658,28 euro avrebbero dovuto abbandonare il regime speciale e rientrare nel regime ordinario IVA, per poi cambiare di nuovo con il decreto legge del 14 marzo 2005, n. 35, che ha abrogato definitivamente il comma 3 dell'art. 34 DPR

³⁸ Cfr. R. Portale, *IVA - Imposta sul Valore Aggiunto 2017*, Giuffrè Editore, 2017, pag. 1409.

633/1972, che prevedeva, appunto, il passaggio al regime IVA ordinario nell'anno successivo al superamento della soglia di 20.658,28 euro” (Portale, 2017)³⁹.

Da quel momento, dunque, tutti i produttori agricoli, indipendentemente dal volume d'affari conseguito nell'anno precedente poterono beneficiare del regime speciale. Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 34 dalla legge di conversione del decreto legge n. 262 del 2006, nei confronti dei produttori agricoli e ittici sono previsti due regimi di applicazione dell'imposta, uno dei quali contiene un sub regime di adempimenti che sono legati al volume d'affari del contribuente:

- ❖ il regime speciale, con detrazione forfetizzata dell'IVA e con al suo interno un regime di esonero per determinate categorie di soggetti;
- ❖ il regime ordinario dell'IVA, che si applica su esplicita opzione.

Per quanto concerne i soggetti passivi di suddetta imposta, secondo l'art. 34 comma 2 del DPR 633/72 si considerano produttori agricoli ai fini IVA:

- ❖ “i soggetti che esercitano le attività indicate nell'art. 2135 del codice civile e quelli che esercitano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane;
- ❖ gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti dell'Unione Europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;
- ❖ le cooperative e loro consorzi di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228; le associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente, che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione, nonché gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori soci”.

In breve, ad oggi i regimi IVA applicabili ai produttori agricoli di cui sopra sono tre: regime di Speciale, regime Speciale di Esonero e regime Ordinario.

2.1.1 Regime Speciale IVA

Il regime speciale IVA, rappresenta, in caso di rispetto dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla norma, il regime naturale di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per i produttori

³⁹ Cfr. R. Portale, *IVA - Imposta sul Valore Aggiunto 2017*, Giuffrè Editore, 2017, pag. 1409.

agricoli, tuttavia, tali soggetti possono, ai sensi del comma 11 dell'art. 34 DPR 633/1972, optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

Il regime speciale IVA incide soltanto sulla detrazione del tributo, mentre l'imposta viene applicata mediante le aliquote ordinarie. L'imposta viene infatti calcolata non detraendo dall'IVA a debito dovuta del contribuente l'importo dell'IVA a credito, ma applicando all'ammontare imponibile delle cessioni una percentuale pari alla differenza tra aliquota ordinaria e percentuale di compensazione, in base al prodotto agricolo ceduto. La detrazione è stabilita in misura pari alle percentuali di compensazione che sono fissate con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro delle politiche agricole, alimentari e forestali.

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 17 marzo 2018 il decreto con cui il MEF, proroga anche per il 2018 le percentuali di compensazione vigenti per il 2017, anche se in particolare, per l'anno 2018, alcune percentuali vengono innalzate. Nello specifico, le percentuali attualmente vigenti sono quelle fissate dal Decreto interministeriale del 26 gennaio 2016, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 39 del 17 febbraio 2016. Visto l'innalzamento, con l'introduzione di tale decreto, di alcune delle percentuali di compensazione, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 19/E del 2006, ha chiarito che il suddetto consente di azzerare l'IVA dovuta: in breve, l'innalzamento della percentuale di compensazione consentirà di ridurre l'IVA dovuta fino ad azzerarla⁴⁰.

“Il regime speciale prevede, in sostanza, una finzione giuridica, in base alla quale la detrazione dell'IVA è pari al valore corrispondente all'applicazione, all'ammontare imponibile delle cessioni di beni, delle percentuali di compensazione stabilite per gruppi di prodotti con il citato decreto interministeriale” (ConsulenzaAgricola.it, 2015)⁴¹.

In alcuni casi, il regime speciale consente, anche se in misura meno rilevante rispetto al passato, una rendita fiscale: se l'IVA effettivamente assolta sugli acquisti risulta inferiore a quella corrispondente alle percentuali di compensazione, la differenza viene trattenuta dal produttore agricolo traducendosi così in un ulteriore incasso, oltre il prezzo di vendita. Invece, nel caso in cui l'IVA assolta sugli acquisti risulti superiore a quella corrispondente alle percentuali di compensazione, il produttore agricolo ha la facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario, con il quale l'IVA diviene neutra come per tutti gli altri operatori economici.

⁴⁰ Cfr. G. Barletta, *Regime speciale IVA agricoltura*, in messineoconsuting.it, 19 gennaio 2018.

⁴¹ Cit. Circ. n. 235/2015, *Il regime speciale IVA in agricoltura*, ConsulenzaAgricola.it.

Il regime speciale è adottabile se congiuntamente sussistono i seguenti presupposti:

- ❖ presupposto oggettivo: il regime è applicabile esclusivamente alle cessioni di prodotti agricoli ed ittici compresi nella tabella A, parte I allegata al DPR 633/1972; rientra in tale parametro anche la commercializzazione di prodotti agricoli acquistati, da parte di imprese agricole, presso terzi, purché non sia prevalente rispetto alla commercializzazione di prodotti propri;
- ❖ presupposto soggettivo: sono ammessi a tale regime i produttori agricoli in senso stretto, cioè i soggetti che esercitano individualmente o in forma associata le attività agricole previste dall'art. 2135 cod. civ. e quelli che esercitano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di miticoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi o crostacei, nonché di allevamento di rane a prescindere dal volume d'affari realizzato nell'anno solare precedente. Sono anche ammessi gli organismi agricoli di intervento, le cooperative agricole ed i loro consorzi, le associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipati⁴².

Esempio regime Speciale IVA

Si ipotizza la cessione di uva da vino da parte di un produttore agricolo per un ammontare di € 10.000. Considerato che la cessione di uva da vino è soggetta:

- ❖ aliquota IVA ordinaria 22%
- ❖ percentuale di compensazione 12,3%

Il calcolo dell'IVA è così effettuato:

IVA sulle operazioni imponibili = $10.000 \text{ €} \times 22\% = 2.200 \text{ €}$

IVA detraibile = $10.000 \text{ €} \times 12,3\% = 1.230 \text{ €}$

IVA dovuta = $2.200 \text{ €} - 1.230 \text{ €} = 970 \text{ €}$

Infatti, il produttore agricolo di vino verserà IVA pari al 9,7%, data dalla differenza 22% - 12,3%, calcolata sull'importo imponibile della cessione.

⁴² Cfr. G. Barletta, *Regime speciale IVA agricoltura*, in messineoconsuting.it, 19 gennaio 2018.

2.1.2 Regime Speciale di Esonero IVA

Il regime speciale di esonero è previsto dall'articolo 34, comma 6 del DPR 633/1972 ed è riservato alle sole imprese agricole che hanno realizzato, nell'anno solare precedente o, in caso di inizio di attività prevedono di realizzare, un volume d'affari non superiore a 7.000 euro. Tuttavia, tale importo deve essere costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici esclusivamente ricompresi nella tabella A, parte I dello stesso DPR.

Chi adotta tale regime è escluso dal versamento dell'imposta e dagli obblighi documentali e contabili, quale ad esempio la Dichiarazione IVA annuale.

Qualora il produttore agricolo in regime di esonero ceda beni o servizi a soggetti passivi IVA, il cessionario o committente sono tenuti ai seguenti adempimenti:

- ❖ emissione dell'autofattura ai sensi dell'articolo 21 del Decreto del Presidente della Repubblica 633/1972;
- ❖ indicare sul documento l'imposta: in questo caso l'aliquota si applica in base alla percentuale di compensazione relativa al prodotto specifico, e non quella ordinaria. Lo scenario cambia nel caso di cessioni di prodotti diversi da quelli agricoli nel quale si applicano le aliquote IVA ordinarie;
- ❖ consegnare la copia dell'autofattura al produttore agricolo;
- ❖ annotare il documento separatamente sul solo registro acquisti: l'IVA viene trattenuta dal produttore agricolo a titolo di compensazione dell'imposta assolta sugli acquisti⁴³.

In ogni caso, anche nel regime di esonero si rimane obbligati alla numerazione e conservazione delle fatture di acquisto, delle bollette doganali, nonché delle "autofatture di vendita" emesse degli acquirenti a norma dell'articolo 39 del testo IVA. È stato chiarito inoltre che gli agricoltori regime di esonero, ad esclusione di quelli operanti in zone montane, sono tenuti all'invio dello spesometro per le sole fatture attive, ossia le autofatture emesse dai cessionari⁴⁴.

La fuoriuscita dal regime di esonero è prevista nel caso in cui si verifica una delle seguenti condizioni:

- ❖ superamento del limite di 7.000 euro del volume d'affari;
- ❖ rinuncia esplicita da parte dell'imprenditore agricolo esonerato;
- ❖ cessioni di prodotti non rientranti nella tabella A, parte I allegata al DPR 633/1972 in misura superiore a un terzo del volume d'affari.

⁴³ Cfr. F. Milani, *Regimi IVA in agricoltura: cuciti su misura*, in studiopadoan.com, 20 febbraio 2018.

⁴⁴ Circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 07 febbraio 2017.

2.1.3 Regime Ordinario IVA

Il comma 11 dell'art. 34 del DPR 633/1972, a seguito delle varie modifiche introdotte, prevede la facoltà per il produttore agricolo di rinunciare al regime speciale optando per l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario.

“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” (Fontana, 2017)⁴⁵. In breve, nel caso in cui l'IVA sulle vendite (IVA a debito) sia superiore all'IVA sugli acquisti (IVA a credito) si realizza un debito IVA, dato dalla differenza tra le due, che bisognerà versare all'Erario; mentre, nel caso contrario, in cui l'IVA sugli acquisti è superiore a quella sulle vendite, si realizza un credito IVA che potrà essere rimborsabile o utilizzabile in compensazione per il pagamento di altri tributi.

2.1.4 Passaggio dal Regime Speciale al Regime Ordinario e viceversa

Anche se il regime speciale in agricoltura è considerato il regime naturale di applicazione dell'IVA, sempre l'art. 34 del DPR 633/1972, al comma 11 prevede la possibilità, per il produttore agricolo, di optare per il regime ordinario IVA a discapito di quello speciale o viceversa.

L'opzione deve essere esercitata ai sensi dell'articolo 1 DPR n. 442/1997 e comporta, in ossequio a quanto previsto dall'articolo 19-bis-2, comma 3 del DPR n. 633/1972, l'obbligo di procedere alla rettifica dell'IVA, in ragione del differente sistema di detrazione dell'imposta. In breve, in ipotesi di cambiamento nel regime IVA applicato alle operazioni attive o al regime di detrazione dell'imposta assolta, è necessario procedere alla rettifica della detrazione⁴⁶.

Nel passaggio da regime speciale a regime ordinario IVA, le cessioni di prodotti sono assoggettate all'aliquota ordinaria anziché alla percentuale di compensazione forfettaria, per cui, va rettificata la detrazione per i beni non ancora stati ceduti e per i servizi non ancora utilizzati, mentre, per i beni strumentali ammortizzabili si deve avere riguardo al quinquennio dall'entrata in funzione (se si tratta di beni immobili tale periodo è elevato a un decennio dall'acquisto o dall'ultimazione del medesimo).

⁴⁵ Cit. C. Fontana, *La fiscalità delle imprese agricole*, Giappichelli Editore, 2017, pag. 377.

⁴⁶ Cfr. L. Scappini, *La rettifica del passaggio dal regime speciale all'ordinario e viceversa – II parte*, in Euroconference (ecnews.it), 1° settembre 2015.

In questo modo, dalla rettifica ne deriverà un credito d'imposta, che potrà essere detratto, nel regime ordinario, nella prima liquidazione periodica dell'anno in cui opera il regime di detrazione ordinaria, previa specifica annotazione nel registro di cui articolo 23 DPR n. 633/1972.

Nel caso di successiva rinuncia, invece, al regime ordinario, e di conseguenza, ritorno al regime speciale, dalla rettifica ne deriva un debito di imposta, che sarà assolvibile nella prima dichiarazione periodica utile ed annotabile nel registro delle fatture emesse.

La rettifica deve essere confermata in sede redazione della dichiarazione IVA annuale da presentare per l'anno cui si riferisce la stessa. Il passaggio di regime avviene a inizio anno, con la conseguenza che, per poter effettuare l'opportuna rettifica, a fine anno è necessario procedere alla redazione di un inventario dei beni in giacenza per poter determinare l'IVA sugli stessi che non era stata a suo tempo detratta. Per i beni prodotti si considera il valore normale, mentre, per i restanti beni e servizi si farà riferimento alle fatture d'acquisto.

La scelta di opzione per il regime ordinario deve essere ben ponderata, poiché prevede un vincolo almeno triennale: quindi, se da un lato consente di recuperare tramite rettifica l'imposta sostenuta per l'acquisto di beni strumentali nell'ultimo quinquennio, con analogo criterio, nel caso di rientro nel regime speciale si dovranno effettuare le rettifiche della detrazione IVA sui prodotti agricoli giacenti al 1° gennaio dell'anno di attivazione del diverso regime⁴⁷.

In conclusione, il regime speciale IVA in agricoltura non è a prescindere il regime più favorevole, pertanto, il produttore agricolo nell'effettuare la scelta deve tener conto non solo delle agevolazioni fiscali che ne ricaverebbe, bensì, in uno scenario più ampio sarà necessario tener conto del ciclo di vita dell'azienda agricola e delle possibili scelte amministrative e strategiche che la stessa intende avviare.

⁴⁷ Cfr. Circ. n. 63/2017, *La scelta del regime IVA non deve essere un salto nel buio*, ConsulenzaAgricola.it.

2.2 Imposta sul reddito – IRPEF, IRES

Nel settore agricolo, l'IRPEF, imposta sui redditi delle persone fisiche, colpisce l'imprenditore agricolo individuale e le società di persone agricole. Tuttavia, le società di persone agricole non pagano l'IRPEF direttamente in quanto questa è assoggettata ai singoli soci in proporzione alla loro quota di partecipazione al capitale. L'IRPEF è un'imposta diretta, personale, progressiva per scaglioni che si applica al reddito complessivo netto (base imponibile), costituito da tutti i redditi del soggetto passivo al netto degli oneri deducibili. Gli scaglioni dell'imposta sono così composti:

Fasce di Reddito	Aliquote
Fino a € 15.000	23%
Da € 15.000 a € 28.000	27%
Da 28.000 € a € 55.000	38%
Da € 55.000 a € 75.000	41%
Oltre € 75.000	43%

Dall'applicazione delle aliquote in maniera progressiva sulla base imponibile, si ottiene l'imposta lorda sulla quale andranno sottratti gli oneri detraibili e gli eventuali crediti e acconti d'imposta in modo da ottenere l'imposta netta da versare all'Erario.

Sulle società di capitali agricole e le cooperative, invece, grava l'IRES, imposta sul reddito delle società: è un'imposta proporzionale che si ottiene applicando sul reddito d'esercizio le variazioni in aumento e in diminuzione necessarie e, successivamente, l'aliquota fissa del 24%.

In agricoltura particolare importanza rivestono i redditi fondiari dei terreni. Prima dell'istituzione dell'IRPEF attraverso il DPR n. 597 del 29 settembre 1973, i redditi fondiari dei terreni, ossia reddito dominicale e reddito agrario, costituivano oggetto di autonoma e distinta imposizione erariale attraverso, rispettivamente, l'imposta sui terreni e l'imposta sul reddito agrario. Con l'introduzione dell'IRPEF, il legislatore, superando l'impostazione originaria, ha fatto sì che anche i sopradetti redditi fondiari concorressero alla formazione del reddito complessivo del soggetto, unitamente agli altri redditi di diversa natura⁴⁸.

Tali redditi, disciplinati dagli articoli 25 – 43 del DPR del 22 dicembre 1986 n. 917 (T.U.I.R.), sono stati da sempre determinati con criteri medi ordinari, i quali si basano sulla registrazione dei beni immobili in appositi elenchi che in Italia prendono il nome di catasto, nello specifico di catasto dei terreni e catasto dei fabbricati.

⁴⁸ Cfr. C. De Stefanis, M. Fiammelli, A. Quercia, F. Arbore, *Imprenditore agricolo professionale (IAP) società agricola e agriturismo*, Maggioli Editore, 2016, pag. 303.

“Il reddito catastale è un reddito medio ordinario, sostanzialmente teorico che si sovrappone al reddito effettivo, rendendolo irrilevante in nome delle suddette esigenze di semplicità di determinazione dell'imponibile” (Stefanis, Fiammelli, Quercia, & Arbore, 2016)⁴⁹. In particolare, determinano, nel rispetto della potenzialità dei terreni⁵⁰, il reddito su base catastale:

- ❖ l'imprenditore agricolo, ai sensi dell'art. 2135 cod. civ.;
- ❖ il piccolo imprenditore agricolo, ai sensi dell'art. 2083 cod. civ.;
- ❖ la società semplice;
- ❖ l'ente non commerciale.

Le società diverse dalle società semplici sono produttive di reddito d'impresa nell'ambito dell'IRPEF o dell'IRES per rispettiva competenza. Tuttavia, possono optare per la determinazione del reddito su base catastale e non effettiva, anche se il reddito mantiene comunque la qualifica di reddito d'impresa:

- ❖ le società di persone non commerciali diverse dalla società semplice,
- ❖ le società a responsabilità limitata,
- ❖ le cooperative

che risultano essere società agricole ai sensi del d.lgs. n. 99/2004, o meglio, quelle società che svolgono esclusivamente le attività agricole di cui all'art. 2135 cod. civ., sin dall'inizio del periodo d'imposta, e che riportano nella denominazione sociale la dicitura “società agricola”. Le società di persone e le società a responsabilità limitata costituite da imprenditori agricoli che esercitano esclusivamente la manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, possono optare per la determinazione del reddito applicando ai ricavi il coefficiente del 25%. Le altre società concorrono a formare il reddito d'impresa in base ai criteri ordinari (metodo analitico o metodo “costi e ricavi”).

Per poter determinare i redditi catastalmente, oltre a possedere i suddetti requisiti dall'inizio del periodo d'imposta, è necessario che le società comunichino la propria scelta nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare e, nel caso in cui una società sia esonerata dall'obbligo di dichiarazione IVA, essa dovrà comunque comunicare la volontà di optare per il regime di determinazione su base catastale con il modello Redditi (ex UNICO)⁵¹.

⁴⁹ Cit. C. De Stefanis, M. Fiammelli, A. Quercia, F. Arbore, *Imprenditore agricolo professionale (IAP) società agricola e agriturismo*, Maggioli Editore, 2016, pag. 303.

⁵⁰ Art. 32 T.U.I.R.: “I redditi si considerano agrari e quindi determinati su base catastale fintantoché non superino “i limiti della potenzialità del terreno”.

⁵¹ Cfr. Circ. n. 58/2018, *Le società agricole dichiarano in opzione il reddito dominicale?*, ConsulenzaAgricola.it.

Una volta effettuata l'opzione, il contribuente rimane vincolato all'applicazione del regime scelto per almeno un triennio. Il reddito medio ordinario dei terreni rientra nella categoria dei redditi fondiari, di cui agli articoli 25 – 43 del nuovo T.U.I.R. (D.P.R. 917/1986), e si divide in “reddito dominicale” e “reddito agrario”.

2.2.1 Reddito agrario

L'art. 32 del T.U.I.R. individua nel reddito agrario il risultato reddituale dell'esercizio di attività agricole. Nello specifico, il reddito agrario è il reddito dell'agricoltore, cioè della persona che coltiva il fondo, direttamente o anche mediante l'ausilio di terze persone, al fine di ricavarne il maggior profitto possibile. Lo stesso dicasi nel caso di sfruttamento del terreno per allevamento di animali: si richiede però che gli animali siano alimentati con cibo derivante almeno per un quarto dal terreno, mentre il numero massimo di animali viene stabilito da decreto ministeriale, mediante apposite tabelle⁵². Lo stesso si applica a qualsiasi manipolazione o trasformazione in beni di quanto prodotti dalla coltivazione del terreno o dall'attività di allevamento. Per ulteriore chiarimento, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con apposita Risoluzione Ministeriale n. 127/E del 2005, attraverso la quale precisa che le attività consistenti nella manipolazione, trasformazione, commercializzazione, valorizzazione e conservazione sono definite come attività agricole connesse e come tali, rientrano nella determinazione del reddito agrario.

In breve, sono attività non rientranti nel reddito agrario e, di conseguenza, produttrici di reddito d'impresa:

- ❖ allevamento di animali che eccede i limiti dei capi allevabili di cui al D.M. 18 dicembre 2014 (reddito d'impresa ex art. 56, comma 5 T.U.I.R.) o in caso di assenza di connessione con il terreno (reddito d'impresa ex art. 55 T.U.I.R.);
- ❖ fornitura di beni o servizi con risorse o attrezzature dell'azienda agricola normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata;
- ❖ attività connesse di cui al comma 3 dell'articolo 2135 cod. civ. aventi ad oggetto prodotti non rientranti nel Decreto Ministeriale del 5 agosto 2010;
- ❖ coltivazione in serra oltre i limiti di cui all'articolo 32 del T.U.I.R.;
- ❖ attività di agriturismo.

Al primo comma, l'art. 32 del T.U.I.R. stabilisce che “il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione

⁵² Cfr. tasse-fisco.com, *Reddito Agrario da Terreni e allevamento: cos'è, calcolo, tassazione, esclusioni ed esenzioni*, 20 marzo 2018.

della produzione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso". Tuttavia, suddetto articolo, pone un'importante limitazione per cui tali redditi si considerano agrari e quindi determinati su base catastale fintantoché non superino "i limiti della potenzialità del terreno". Infatti, l'eventuale eccedenza di reddito non concorre più su base catastale ma in quanto reddito d'impresa in base a costi e ricavi.

L'estimo catastale rappresenta la base della determinazione del reddito degli imprenditori agricoli individuali, delle società semplici e degli enti non commerciali. Ai fini delle imposte sui redditi, i redditi agrari iscritti nell'apposito catasto, sono soggetti a rivalutazione percentuale del 70% e di un ulteriore 15%. Questo 15% diviene 5% nel caso in cui si tratti di imprenditori agricoli professionali o coltivatori diretti. Va precisato che, in caso di mancata coltivazione del fondo per un'intera annata o di perdita del raccolto per eventi naturali di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo, il reddito agrario si considera inesistente.

2.2.2 Reddito dominicale

Il reddito dominicale si configura come l'entrata netta proveniente dalla proprietà del terreno e non, dunque, dal semplice esercizio dell'attività agricola. Infatti, con il termine dominicale si intende l'entrata che si ottiene per il solo fatto della detenzione della sola proprietà dei beni. Esso è disciplinato dagli artt. 27 – 35 DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.). Il reddito dominicale è calcolato secondo tariffe che costituiscono la parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dai terreni nell'esercizio delle attività agricole, al netto delle spese di conservazione del capitale fondiario.

Tuttavia, le tariffe variano a seconda della quantità e della classe della coltura applicata al fondo per ciascun ettaro di terreno: in base alle caratteristiche della coltura si individua un reddito medio ordinario che costituisce il presupposto per l'applicazione della tassazione dei terreni⁵³. Il reddito dominicale fa riferimento alla visura catastale, presso l'apposito catasto dei terreni, ed è dato dalle tariffe d'estimo definite dal Decreto Ministeriale del Ministero delle finanze del 20 gennaio 1990, sulla base dell'ultima revisione generale effettuata. Ai fini della determinazione dell'imposta, il reddito dominicale è soggetto a rivalutazione dell'80% più un'ulteriore rivalutazione del 15%. Come nel reddito agrario, nel caso in cui il terreno agricolo sia posseduto da un soggetto qualificabile come imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto, l'ulteriore 15% scende al 5%. In caso di mancata coltivazione del fondo per un'intera annata agraria, il reddito dominicale

⁵³ Cfr. tasse-fisco.com, *Reddito dominicale: cos'è e come si calcola*, 9 marzo 2018.

viene dichiarato nella misura del 30%, mentre nel caso di perdita per eventuali danni naturali di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo, tale reddito, è escluso dall'IRPEF.

2.2.3 Esenzione IRPEF

Un'importante novità è stata introdotta con l'articolo 1, comma 44 della legge n. 232/2016, il quale stabilisce che “per gli anni 2017, 2018 e 2019, i redditi dominicali e agrari non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola”. La norma, come si evince dalla relazione illustrativa alla legge di Bilancio 2017, è stata introdotta al fine di sostenere, in un periodo di notevole crisi, gli operatori del settore agricolo, con specifico riferimento ai coltivatori diretti e agli imprenditori agricoli professionali.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 8/E del 2017, ha chiarito che l'esenzione IRPEF introdotta dalla legge n. 232/2016 si applica soltanto ai soggetti coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali che svolgono la propria attività d'impresa in forma individuale o come soci di società semplice, iscritti nella previdenza agricola. Possono beneficiare di tale esenzione anche le società semplici che attribuiscono per trasparenza ai soci persone fisiche, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale, redditi fondiari⁵⁴. La norma non trova applicazione, invece, per i soci delle società in nome collettivo e delle società in accomandita semplice che abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale in quanto il reddito che viene loro attribuito mantiene la natura di reddito d'impresa: nelle società in nome collettivo o società in accomandita semplice in opzione, che per le società a responsabilità limitata che operano nel regime di trasparenza fiscale, tale esenzione si ritiene non operante.

Si prevede dunque, per il triennio 2017 – 2019, la non concorrenza dei redditi dominicali e agrari dei terreni, posseduti e condotti da CD e IAP o da società semplici titolari della qualifica, alla formazione della base imponibile ai fini dell'IRPEF e delle relative addizionali.

2.2.4 Redditi dei fabbricati rurali

La definizione di “fabbricati rurali strumentali” è definita dal comma 3-*bis* dell'art. 9 del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, poi convertito in legge 26 febbraio 1994, n. 133 e a sua volta modificato con il DPR n. 139 del 23 marzo 1998, secondo cui sono considerati tali le costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento all'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c. (si tratta delle attività di

⁵⁴ Cfr. Agenzia delle Entrate, *Chiarimenti su agricoltura, opzioni e versamenti*, 14 aprile 2017.

coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e delle attività connesse) e destinate, in particolare:

- ❖ alla protezione delle piante;
- ❖ alla conservazione dei prodotti agricoli;
- ❖ alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte;
- ❖ all'allevamento e al ricovero degli animali;
- ❖ all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006 n. 96;
- ❖ ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a 100, assunti in conformità alla normativa vigente;
- ❖ alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
- ❖ ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
- ❖ alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'art. 1 comma 2 del d.lgs. 18 maggio 2001 n. 228;
- ❖ all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso.

Tali immobili sono quelli che risultano iscritti in Catasto nella categoria D/10, nella quale sono raccolti quei fabbricati la cui particella catastale sia un terreno agricolo destinato ad uno sfruttamento economico come casolare per proteggere le piante, riporre strumenti o attrezzature o concimi o simili. In tal caso dunque, ai fini dell'imposta sul reddito, il riconoscimento dei requisiti di ruralità comporta che il reddito del fabbricato è compreso nel reddito del terreno cui il fabbricato è asservito⁵⁵.

2.2.5 Casi pratici della dichiarazione: modello 730 e modello Redditi

La dichiarazione dei redditi è il modello con il quale i contribuenti comunicano al Fisco i redditi dell'anno precedente e le relative imposte da versare. I modelli di dichiarazione si suddividono principalmente in:

- ❖ modello 730, utilizzabile dagli unici imprenditori agricoli individuali che nel periodo d'imposta hanno applicato il regime di esonero ai fini IVA, non hanno assunto dipendenti o simili e, nel caso di impresa familiare, non hanno attribuito redditi ai collaboratori familiari. In più, possono utilizzare tale modello anche i soci di società semplici che operano nel settore agricolo e dichiarano la quota di reddito fondiario in base alla percentuale di

⁵⁵ Art. 42, Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 – Testo unico delle imposte sui redditi.

possesso. Deve utilizzare questo modello il produttore agricolo esonerato dalla presentazione 770, IRAP e IVA.

- ❖ modello Redditi (ex modello UNICO), deve essere utilizzato da quei produttori agricoli che devono presentare le dichiarazioni IVA e/o IRAP e/o almeno uno dei modelli 770 quale sostituto d'imposta, che hanno conseguito, nell'anno precedente, redditi d'impresa, redditi da partecipazione e redditi diversi che non possono essere dichiarati attraverso il modello 730. Il modello Redditi, a seconda del soggetto passivo d'imposta, si divide a sua volta in: modello Redditi PF (Persone Fisiche), modello Redditi SP (Società di Persone), modello Redditi SC (Società di Capitali) e modello Redditi ENC (Enti Non Commerciali).

Il contribuente che possiede i requisiti per compilare il modello 730, può in alternativa compilare il modello Redditi; al contrario, nella maggioranza dei casi, chi presenta il modello Redditi potrebbe non possedere i requisiti per accedere al modello 730⁵⁶.

Per quanto riguarda il modello Redditi, i redditi di ogni terreno dovranno essere imputati al titolare del diritto, identificato attraverso la colonna 2 del Quadro RA, in proporzione al tempo, espresso in giorni, in colonna 4, ed alla percentuale di possesso, colonna 5, per cui lo stesso si è prolungato nel corso dell'esercizio⁵⁷. I redditi dominicale e agrario vanno indicati nelle colonne 1 e 3 senza operare alcuna rivalutazione, che sarà effettuata in seguito nella fase di determinazione della base imponibile. Tale quadro, deve essere compilato anche se i redditi non sono variati rispetto all'anno precedente.

L'imprenditore agricolo che svolge anche attività di agriturismo, ai sensi della legge 5 dicembre 1985 n. 730, deve determinare il reddito corrispondente a quest'ultima attività nel quadro RD⁵⁸.

Per contro, i redditi dei terreni, reddito agrario e reddito dominicale, vanno inseriti nel quadro A del modello 730, in particolare, chi è proprietario del terreno, o è titolare di un altro diritto reale sullo stesso, deve compilare la colonna 1 che riguarda il reddito dominicale, mentre chi svolge un'attività agricola sul terreno deve riportare i dati relativi al reddito agrario, che va indicato nella colonna 3. Se il proprietario è anche produttore di un reddito agrario, dovrà compilare sia la colonna 1 che la colonna 3 del quadro stesso. Occorre precisare che, nel caso di terreni non affittati, l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali sul reddito dominicale, mentre il reddito agrario continua ad essere assoggettato alle ordinarie imposte sui redditi: il reddito dei terreni non affittati si

⁵⁶ Cfr. S. Trombetti, *Guida operativa 2018*, in caafegiltoscana.com, 10 ottobre 2017.

⁵⁷ Cfr. Fiscomania, *Quadro RA modello Redditi: i terreni*, fiscomania.com, 2016.

⁵⁸ Cfr. Agenzia delle Entrate, *Persone fisiche 2018 - istruzioni per la compilazione*, 2018.

calcola tenendo conto del solo reddito agrario. Per i terreni affittati, risultano dovute sia IMU che IRPEF e addizionali⁵⁹.

Restano assoggettati ad IRPEF, anche se non affittati, i terreni per i quali è prevista l'esenzione dall'IMU, quali:

- ❖ i terreni agricoli e quelli non coltivati ubicati nei comuni classificati come totalmente montani sulla base dell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT;
- ❖ i terreni agricoli e quelli non coltivati ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge del 28 dicembre 2011 n. 448;
- ❖ i terreni agricoli e quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali o a questi concessi in comodato o affitto, ubicati nei comuni classificati parzialmente montani dall'elenco predisposto dall'ISTAT;
- ❖ i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile, anche se non ricadono in zone montane o di collina⁶⁰.

Si ricorda che, ai fini del calcolo della base imponibile, il reddito dominicale è rivalutato dell'80%, mentre il reddito agrario è rivalutato del 70% e, entrambi, sono ulteriormente rivalutati del 30% (10% nel caso di terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola).

Nel Quadro A del modello 730 e nel quadro RA del modello Redditi tuttavia, deve essere indicato il reddito dominicale e reddito agrario non rivalutati. La rivalutazione è effettuata successivamente direttamente dal soggetto che presta l'assistenza fiscale.

Le restanti colonne sono le medesime per entrambe le dichiarazioni. Nella colonna 2 si dovranno indicare i seguenti codici in base alla posizione (codici 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, e 10 per il modello 730, codici 1, 2, 3, 4, 7, 8, e 9 per il modello Redditi):

- ❖ codice "1" se proprietari del terreno non concesso in affitto;
- ❖ codice "2" se proprietari del terreno concesso in affitto, con canone di affitto determinato secondo il regime vincolistico;
- ❖ codice "3" se proprietari del terreno concesso in affitto, con canone determinato secondo il regime di libero mercato;
- ❖ codice "4" se conduttore del fondo o affittuario;
- ❖ codice "5" se socio di società semplice;

⁵⁹ Cfr. A. Gambina, *La dichiarazione dei redditi dei terreni nel modello 730/2017 [Guida alla compilazione del Mod. 730/2017—Quadro A]*, in *medium.com*, 6 maggio 2017.

⁶⁰ Cfr. Tasse-Fisco, *Come dichiarare i redditi dei terreni nel modello 730 o Unico 2017*, in *tasse-fisco.com*, 8 gennaio 2018.

- ❖ codice “6” se socio dell’impresa familiare agricola (diverso dal titolare);
- ❖ codice “7” se titolari di impresa agricola individuale non in forma familiare;
- ❖ codice “8” se titolari di impresa agricola individuale in forma di impresa familiare;
- ❖ codice “9” se titolari dell’impresa agricola coniugale non gestite in forma societaria.
- ❖ codice “10” se socio di società semplice, in relazione al reddito dominicale non imponibile ai fini IRPEF attribuito dalla società. L’importo va indicato nella Colonna 1. Non vanno indicati giorni e percentuale di possesso.

Se al tempo stesso si è proprietari del terreno o conduttore del fondo e titolari dell’impresa agricola individuale (non in forma familiare), si possono indicare rispettivamente sia il codice 1 che il 7, ovvero sia 4 che 7.

Nella colonna 4^{va} inserito il numero espresso in giorni, 365 se per l’intero anno, durante i quali si è in possesso del terreno, nella colonna 5 si deve indicare la percentuale di possesso espressa in percentuale (100% se per intero) e, nella colonna 6, in caso di terreno dato in affitto in regime di vincolo del canone, è necessario indicare il canone indicato nel contratto, corrispondente al periodo che era stato indicato nella colonna 4.

Nella colonna 7, di entrambi i modelli di dichiarazione, va indicato il codice che descrive casi particolari di uso del terreno, attraverso il quale il contribuente può dichiarare un valore dei terreni inferiore a quello ordinariamente previsto. I codici 1 e 5 sono stati abrogati a partire dal 2014: restano disponibili i codici 2, 3, 4 e 6:

- ❖ codice “2” perdita per eventi naturali di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo nell’anno, se il possessore danneggiato ha presentato denuncia all’ufficio del Territorio (ex ufficio tecnico erariale) entro tre mesi dalla data in cui si è verificato o, se la data non è esattamente determinabile, almeno 15 giorni prima dell’inizio del raccolto. In tale situazione i redditi dominicale e agrario si considerano inesistenti;
- ❖ codice “3” terreno in conduzione associata: il reddito dominicale va dichiarato dall’associato solo se proprietario del terreno, mentre il reddito agrario va dichiarato, con rapporto alla propria quota di spettanza e al numero di giorni di possesso;
- ❖ codice “4” terreno dato in affitto per usi agricoli a giovani che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, aventi la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale o che acquisiscano tali qualifiche entro dodici mesi dalla firma del contratto di affitto che deve avere durata uguale o superiore a cinque anni. Chi presta l’assistenza fiscale non rivaluterà i redditi dominicali e agrari;
- ❖ codice “6” se ricorrono contemporaneamente le condizioni del codice “2” e “4”.

Nella colonna 8 va indicato se nel corso dell'anno si sono verificate diverse situazioni per uno stesso terreno (variazioni di quote di possesso, terreno dato in affitto, ecc.). Per compilare correttamente tale colonna, occorre inserire ciascuna informazione in una singola riga, indicando nella rispettiva colonna 4 il periodo in cui si è verificata la situazione specifica.

“Per quanto riguarda la Colonna 9 (IMU non dovuta), occorre barrare la casella se il terreno rientra tra le ipotesi di esenzione relative ai Terreni esenti IMU.

In tali casi sul reddito dominicale del terreno sono dovute l'IRPEF e le relative addizionali anche se il terreno non è affittato” (Gambina, 2017)⁶¹.

La Colonna 10 (Coltivatore diretto o IAP) va barrata nel caso di terreno agricolo o non coltivato, posseduto e condotto da un coltivatore diretto o da imprenditore agricolo professionale. Infine, si hanno la colonna 11 (Reddito dominicale imponibile) e colonna 13 (Reddito fondiario non imponibile): nella colonna 11 va indicato il reddito dominicale imponibile del terreno affittato ovvero non affittato per il quale non è dovuta l'IMU⁶².

Nella colonna 13 va indicato il reddito dominicale non imponibile del terreno non affittato per il quale è dovuta l'IMU ed il reddito dominicale dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola.

Non vanno dichiarati in questi quadri i terreni situati all'estero e quelli dati in affitto per usi non agricoli (ad es. per una cava o una miniera), in quanto costituiscono redditi diversi.

Non vanno dichiarati, in quanto non producono reddito dominicale e agrario, i redditi di terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, per esempio giardini, cortili ecc. ed i terreni, parchi e giardini aperti al pubblico o la cui conservazione è riconosciuta di pubblico interesse dal Ministero per i beni e le attività culturali, purché il proprietario non abbia ricavato alcun reddito dalla loro utilizzazione per tutto il periodo d'imposta. Tale circostanza deve essere comunicata all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro tre mesi dalla data in cui la proprietà è stata riconosciuta di pubblico interesse⁶³.

2.3 Imposta regionale sulle attività produttive – IRAP

L'imposta regionale sulle attività produttive è stata istituita dal d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, pubblicato nel supplemento ordinario numero 252 alla Gazzetta Ufficiale n. 298 del 23 dicembre 1997, ed è un'imposta che colpisce il valore della produzione realizzato dalle aziende, dove per

⁶¹ Cit. A. Gambina, *La dichiarazione dei redditi dei terreni nel modello 730/2017 [Guida alla compilazione del Mod. 730/2017—Quadro A]*, in medium.com, 6 maggio 2017.

⁶² Cfr. Agenzia delle Entrate, *Persone fisiche 2018 - istruzioni per la compilazione*, 2018.

⁶³ Cfr. Agenzia delle Entrate, *Quadro RA -- Redditi dei Terreni*.

valore della produzione si intende la differenza fra ricavi e costi che contraddistinguono la gestione caratteristica dell'azienda. L'aliquota IRAP, da applicare alla base imponibile, è del 3,9%. Tuttavia, essendo un'imposta a stampo regionale, ogni regione può decidere autonomamente di applicare una maggiorazione o una diminuzione dell'aliquota entro il limite dello 0,92%. L'IRAP colpisce sia il reddito dell'impresa agricola individuale sia quello delle società agricole.

La Legge di Stabilità 2016, ha introdotto una generalizzata esenzione IRAP per tutti quei soggetti che svolgono attività agricole ai sensi dell'art. 32 del T.U.I.R.. Circa l'obbligo meno di presentare la relativa dichiarazione, molti sono stati dubbi, chiariti in seguito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 93/E del 18 luglio 2017. Tale risoluzione ha affermato che le società agricole sono comunque tenute alla presentazione della dichiarazione IRAP se determinano il diritto camerale in base al fatturato: in questo modo, l'amministrazione finanziaria ha la possibilità di avere delle informazioni utili circa l'applicazione del diritto camerale da comunicare agli enti interessati.

In particolare, a partire dal 2016, non sono soggetti passivi IRAP, ma sono comunque tenuti alla presentazione della dichiarazione della stessa:

- ❖ coloro che esercitano un'attività agricola ai sensi dell'art. 32 T.U.I.R.;
- ❖ le cooperative e i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore sei di culturale;
- ❖ le cooperative agricole e i loro consorzi della piccola pesca.

Non sono obbligati alla presentazione della dichiarazione IRAP i produttori agricoli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, esonerati dagli adempimenti Iva a norma dell'art. 34, comma 6, DPR n. 633/1972, a condizione che non abbiano rinunciato al regime di esonero e non svolgono altre attività rilevanti ai fini IRAP.

Di conseguenza, l'IRAP continua ad applicarsi:

- ❖ all'attività di agriturismo, nella quale gli imprenditori agricoli suddividono il valore della produzione sulla base delle risultanze della contabilità separata (*ex art. 36 del DPR 633/1972*) o a quella sezionale;
- ❖ all'allevamento di animali con terreno insufficiente a produrre almeno un quarto dei mangimi necessari. Essi suddividono il valore della produzione in base al numero degli animali allevati (entro i limiti previsti dall'articolo 32 del T.U.I.R. rispetto al numero complessivo di animali).
- ❖ alle altre attività connesse indicate dall'art. 56-*bis* T.U.I.R., nelle quali il valore della base imponibile è calcolato attraverso il rapporto tra l'ammontare dei ricavi e dei proventi riferibili all'attività agricola (*ex art. 32 T.U.I.R.*) e l'ammontare complessivo dei ricavi e dei proventi rilevanti ai fini IRAP.

“Nel caso in cui l’imprenditore agricolo abbia lavoratori dipendenti impiegati sia nell’attività agricola esclusa da IRAP sia nell’attività soggetta all’imposta, l’importo delle deduzioni spettanti per lavoro dipendente va ridotto della quota imputabile all’attività agricola esclusa, determinata applicando all’ammontare complessivo delle deduzioni lo stesso rapporto utilizzato per determinare la quota di valore della produzione non soggetta a imposizione ai fini IRAP” (Napolitano, 2017)⁶⁴. Le modalità di compilazione della dichiarazione IRAP variano a seconda dei criteri di determinazione della base imponibile di volta in volta applicabili e di calcolo del diritto camerale annuale. “Nel caso di determinazione forfettaria del reddito, la base imponibile deve essere determinata altrettanto forfettariamente seguendo la disciplina di cui all’art. 17, comma 2 del d.lgs. n. 446/1997: in tal caso, il reddito determinato a forfait va maggiorato con gli interessi passivi e delle retribuzioni per il personale dipendente, le quali poi vengono dedotte se e quando deducibili” (ConsulenzaAgricola.it, 2017)⁶⁵.

2.4 Altre imposte dirette

2.4.1 Imposta municipale propria – IMU

L’IMU è un’imposta municipale che deve essere versata dal proprietario o titolare di altro diritto reale su immobili ubicati in Italia. “Per quanto riguarda i terreni agricoli di pianura, l’imposta deve essere versata se essi sono posseduti e condotti da agricoltori non professionali, oppure concessi in affitto o ancora l’imposta è dovuta sulle aree edificabili non condotte da agricoltori. Soggetti al pagamento dell’imposta sono anche i fabbricati strumentali non rurali, le abitazioni diverse dalla principale, le abitazioni principali di lusso” (ConsulenzaAgricola.it, 2017)⁶⁶. L’IMU sui terreni agricoli si calcola applicando al reddito dominicale aumentato del 25% il moltiplicatore 135. Per le aree edificabili, non condotte da IAP o CD, l’imposta si calcola sul valore venale dell’immobile. Per i fabbricati, la base imponibile è la rendita catastale rivalutata del 5% e moltiplicata per coefficienti diversificati a seconda della tipologia dell’immobile.

La legge di stabilità 2016 ha stabilito che, a decorrere dal 2016, sono esenti dall’IMU, tra gli altri, i terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione (articolo 1, comma 13, legge n. 208/2015).

⁶⁴ Cit. G. Napolitano, *IRAP nel settore agricolo: i chiarimenti dell’Agenzia*, in *fiscooggi.it*, 18 luglio 2017.

⁶⁵ Cit. Circ. n. 278/2017, *Dichiarazione IRAP sì, dichiarazione IRAP no: ad ogni soggetto la sua regola*, ConsulenzaAgricola.it.

⁶⁶ Cit. Circ. n. 365/2017, *IMU e TASI: in arrivo la scadenza del termine per il saldo*, ConsulenzaAgricola.it.

Per beneficiare del trattamento agevolato è necessaria la contestuale sussistenza delle condizioni previste dal d.lgs. n. 99/2004 e dall'art. 13 del d.l. n. 201/2011:

- ❖ possesso del fondo;
- ❖ persistenza dell'utilizzazione agro-silvo-pastorale, mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo;
- ❖ qualifica soggettiva di coltivatore diretto – CD o di imprenditore agricolo professionale – IAP;
- ❖ iscrizione nella previdenza agricola.

Il MEF, con la risoluzione n. 1/DF del 28 febbraio 2018 ha precisato inoltre che anche i soggetti IAP e CD titolari di un trattamento pensionistico hanno diritto ad accedere alle agevolazioni IMU, purché titolari dei requisiti sopra citati. L'IMU può essere oggetto di compensazione con altri crediti d'imposta.

2.4.2 Tassa sui servizi indivisibili – TASI

La TASI è un'imposta destinata al finanziamento dei servizi indivisibili del Comune ed è disciplinata in larga parte dai singoli regolamenti degli enti locali. Sono soggetti a TASI i fabbricati rurali strumentali, i fabbricati a disposizione e le aree edificabili non possedute e condotte da agricoltori professionali. Anche detta imposta, come l'IMU, può essere oggetto di compensazione con altri crediti d'imposta.

2.5 Altre imposte indirette

2.5.1 Imposta di registro, ipotecaria e catastale ed imposta di bollo

La vendita di terreni agricoli comprensivi delle relative pertinenze è sottoposta ad una tassazione indiretta, sotto forma di imposta di registro, cui si aggiungono un'imposta ipotecaria ed una imposta catastale. Dal 1° gennaio 2014, per quanto riguarda la vendita di terreni agricoli a soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, l'imposta di registro è stata fissata al 12%, contro il 15% del 2013 e, le imposte ipotecarie e catastali dal 2014 sono in misura fissa di 50 euro, contro il 2% nel caso di imposta ipotecaria e l'1% nel caso di imposta catastale vigenti nel 2013.

Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali, gli acquisti di terreni agricoli ed i fabbricati rurali annessi come pertinenze, pagano l'imposta di registro e l'imposta ipotecaria in misura fissa pari a 200 euro, contro 168 euro del 2013 e, l'imposta catastale in misura proporzionale dell'1%. La vendita di terreni agricoli edificabili, invece, paga l'imposta di registro del 9% e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro.

Successivamente, il comma 905, art. 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha sancito che “all'articolo 1, comma 1, terzo periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, le parole: «12 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «15 per cento»”.

In sostanza, la legge di Stabilità 2016 ha modificato l'aliquota dell'imposta di registro portandola dal 12% al 15%. Oggi infatti, per la registrazione di atti comportanti il trasferimento di terreni agricoli a favore di soggetti che non rivestono la qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale trova applicazione la disciplina dettata dall'art. 1, tariffa, parte I, allegata al DPR 26 aprile 1986 n. 131, nel testo così come modificato, con decorrenza dal 1° gennaio 2014, dall'art 10 d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, e così come successivamente ulteriormente modificato, dal 1° gennaio del 2016, dall'articolo 1 comma 905, legge 28 dicembre 2015 (Legge di Stabilità 2016).

Imposta di registro	15%	Imposta catastale	€ 50
Imposta ipotecaria	€ 50	Imposta di bollo	Esente

Il regime fiscale illustrato nella tabella che precede si applica ai soli terreni agricoli, ossia ai terreni che siano classificati come tali dai vigenti strumenti urbanistici. Detto regime si applica anche ai fabbricati rurali se trasferiti unitamente ai terreni agricoli esse funzionalmente posti al servizio della coltivazione dei terreni, in relazione a quanto disposto dall'art. 23 del DPR 131/1986. Per tutti i terreni aventi destinazioni urbanistiche diverse da quella agricola l'aliquota applicabile rimane fissata al 9%.

La registrazione di atti comportanti il trasferimento di terreni agricoli le relative pertinenze a favore di soggetti persone fisiche o società agricole che rivestano la qualifica di coltivatore diretto e la qualifica di imprenditore agricolo professionale (iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale) si applicano le seguenti imposte:

Imposta di registro	€ 200	Imposta catastale	1%
Imposta ipotecaria	€ 200	Imposta di bollo	Non dovuta ⁶⁷

⁶⁷ Art. 21 Tabella all. “B” al DPR 26 ottobre 1972, n. 642.

Il regime agevolato per l'agricoltura è stato introdotto, con decorrenza 28 febbraio 2010, dall'art. 2 comma 4-*bis*, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, nel testo modificato con la legge di conversione in data 26 febbraio 2010, n. 25, entrata in vigore il 28 febbraio 2010, e prevede che “al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà. I predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente.

Sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni. All'onere derivante dall'attuazione del presente comma, pari a 40 milioni di euro per l'anno 2010, si provvede mediante utilizzo delle residue disponibilità del fondo per lo sviluppo della meccanizzazione in agricoltura, di cui all'articolo 12 della legge 27 ottobre 1966, n. 910, che a tale fine sono versate all'entrata del bilancio dello Stato”.

Il successivo art. 1, comma 41 della legge di Stabilità del 2011 ha previsto la soppressione delle parole “e fino al 31 dicembre 2010”, rendendo così definitivo il regime agevolativo per l'agricoltura.

La legge di stabilità per il 2016 ha apportato delle modifiche anche a tale disciplina prevedendo:

- ❖ l'applicabilità delle suddette agevolazioni anche per gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze, posti in essere a favore di proprietari di masi chiusi di cui alla legge della provincia autonoma di Bolzano 28 novembre 2001, n. 17, da loro abitualmente coltivati (art. 1, comma 906, legge n. 208/2015);
- ❖ l'applicabilità delle suddette agevolazioni anche a favore del coniuge o dei parenti in linea retta dei soggetti che rivestono la qualifica di coltivatore diretto ovvero la qualifica di imprenditore agricolo professionale (iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale), purché già proprietari di terreni agricoli conviventi con gli stessi (art.1, comma 907, legge n. 208/2015).

2.5.2 Diritto camerale

Il diritto camerale è un'imposta indiretta annuale che tutte le imprese iscritte al Registro delle Imprese devono pagare alla Camera di Commercio. Il decreto MISE del 22 maggio 2017 ha previsto, per il triennio 2017 – 2019, l'aumento del diritto camerale annuale del 20% con il fine di finanziare i progetti camerali indirizzati all'attuazione di "politiche strategiche nazionali" in tema di sviluppo economico e di servizi alle imprese.

Con la nota 26505 del 16 gennaio 2018 "Misure del diritto annuale anno 2018" il MISE ha riportato le misure del diritto annuale dovuto dalle imprese e dagli altri soggetti obbligati dal 1° gennaio 2018. Gli imprenditori agricoli individuali e le società semplici agricole iscritte al registro delle imprese pagano il diritto camerale in misura fissa rispettivamente pari a € 52,80 e € 60,00. Per tutti gli altri soggetti iscritti al Registro delle Imprese il pagamento del diritto camerale si effettua applicando al fatturato dell'anno precedente, desumibile dal modello IRAP, le aliquote definite con il decreto interministeriale 21 aprile 2011 e, successivamente ridotto del 50%.

A tal fine si riportano le fasce di fatturato e le relative aliquote:

Fasce di fatturato	Aliquote
Fino a € 100.000	Misura fissa € 200
Da € 100.000 a € 250.000	0,015%
Da € 250.000 a € 500.000	0,013%
Da € 500.000 a € 1.000.000	0,010%
Da € 1.000.000 a € 10.000.000	0,009%
Da € 10.000.000 a € 35.000.000	0,005%
Da € 35.000.000 a € 50.000.000	0,003%
Oltre € 50.000.000	0,001% (fino a massimo € 40.000)

Capitolo 3 – Agevolazioni agricole: riconferme e prospettive future, politiche Europee

3.1 Agevolazioni agricole 2018: novità e riconferme

Con la legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Stabilità 2018) il settore dell'agricoltura è stato arricchito, dal punto di vista delle agevolazioni, da rilevanti novità e riconferme. Tra le più importanti novità introdotte con detta legge in tale settore, risalta l'estensione della disciplina della vendita diretta anche per le cessioni itineranti (il cosiddetto *Street Food* approfondito nel paragrafo 1.4.1) e l'introduzione dell'istituto dell'enoturismo, che prevede una tassazione a forfait sia per l'IVA (50% sui corrispettivi) che per l'imposta sui redditi (25% dei corrispettivi).

Di particolare importanza, si rileva inoltre l'introduzione del contratto di affiancamento in agricoltura. I commi 119 e 120, art. 1, legge n. 205/2017 prevedono che il contratto di affiancamento deve essere stipulato tra imprenditori agricoli o coltivatori diretti di età superiore ai 65 anni o pensionati e giovani agricoltori, dove per giovani agricoltori, si intendono i giovani di età compresa tra i 18 ed i 40 anni, anche organizzati in forma associata. Ulteriore requisito richiesto per accedere all'agevolazione è che tali soggetti non siano titolari di diritti di proprietà o altri diritti reali di godimento su terreni agricoli. Il contratto di affiancamento, che può avere durata massima triennale, impegna l'imprenditore agricolo a trasferire al giovane agricoltore le proprie conoscenze e le proprie competenze nell'ambito delle attività agricole; dall'altra parte, invece, il giovane agricoltore deve contribuire direttamente alla gestione, anche manuale, dell'impresa, in accordo con il titolare, apportando anche le eventuali innovazioni tecniche e gestionali necessarie per la sua crescita⁶⁸.

Importante novità delle Legge di Bilancio 2018 è stata quella dell'introduzione dei distretti del cibo: forme organizzative locali con finalità di promuovere lo sviluppo territoriale, ridurre gli sprechi e garantire la sicurezza alimentare, nonché, di promozione e salvaguardia del territorio attraverso le attività agricole e agroalimentari.

Oltre alle novità, la legge di Bilancio 2018 contiene anche diverse conferme tra cui la proroga per il triennio 2018 – 2020 delle percentuali di compensazione IVA per le cessioni di bovini e suini vivi, le quali dovranno essere fissate da uno specifico decreto ministeriale in misura non superiore, rispettivamente, al 7,7% e all'8% (7,65% e 7,95% nell'ultimo biennio) e la proroga della rivalutazione di quote e terreni con l'assoggettamento all'imposta sostitutiva dell'8%⁶⁹.

⁶⁸ Cfr. Circ. n. 383/2017, *Passaggio generazionale in agricoltura: nuove opportunità nella Legge di Bilancio*, ConsulenzaAgricola.it.

⁶⁹ Cfr. Circ. n. 397/2017, *Approvata la Legge di Bilancio 2018 tra opportunità e critiche*, ConsulenzaAgricola.it.

Sul fronte agevolazioni fiscali, invece, così come esposto nel paragrafo 2.3.3, è prevista l'esenzione IRPEF, già fissata in precedenza per il triennio 2017 – 2019, a favore degli imprenditori agricoli professionali e dei coltivatori diretti iscritti alla previdenza agricola e, in più, sono state prorogate fino a fine anno 2018 le detrazioni del 65% per gli interventi di riqualificazione energetica delle singole unità immobiliari (il cosiddetto *ecobonus*) e le detrazioni del 50% per le ristrutturazioni edilizie.

Detta legge prevede, inoltre, per gli apicoltori con meno di 20 alveari e operanti in zone montane, la possibilità di escludere i proventi derivanti dall'attività dalla base imponibile IRPEF. Sul piano degli incentivi, di grande rilevanza risultano la riconferma dell'esonero contributivo triennale previsto per le nuove iscrizioni alla previdenza agricola da parte dei giovani agricoltori, del credito d'imposta riconosciuto ai titolari di agriturismo e delle misure di super e iperammortamento.

3.1.1 Bonus giovani agricoltori

Al fine di “promuovere forme di imprenditoria in agricoltura”, è stato confermato anche per l'anno 2018 quanto previsto dall'art. 1, commi 344 e 345, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017). Ai sensi dei commi 117 e 118 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Stabilità 2018) si prevede, in favore dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali, con età inferiore a 40 anni e che si iscrivono per la prima volta alla previdenza agricola nel periodo compreso tra il 1° gennaio ed il 31 dicembre del 2018, l'esonero, per un periodo massimo di 36 mesi, dal versamento del 100% dell'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti, nonché del contributo addizionale di cui all'art. 17, comma 1, della legge n. 160/1975.

Una volta decorsi i 36 mesi, la legge riconosce un'ulteriore periodo di agevolazione contributiva, seppur in misura ridotta, pari a 24 mesi, mediante il seguente meccanismo:

- ❖ per i primi 12 mesi: riduzione contributiva del 66%;
- ❖ per i successivi 12 mesi: riduzione contributiva del 50%.

L'esonero contributivo avrà ad oggetto la quota relativa ad invalidità, vecchiaia, superstiti (IVS) e il contributo addizionale e, di conseguenza, saranno comunque dovuti il contributo di maternità ed il contributo INAIL⁷⁰. Si precisa, inoltre, che l'agevolazione in questione “non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente”⁷¹. L'analogo sgravio contributivo opera inoltre in favore dei coltivatori diretti e imprenditori agricoli

⁷⁰ Cfr. Circ. n. 387/2017, *Legge di Bilancio 2018: in arrivo sgravi contributivi per giovani lavoratori!*, ConsulenzaAgricola.it.

⁷¹ Art. 1, comma 117, legge 27 dicembre 2017, n. 205.

professionali di età inferiore a quaranta anni che nell'anno 2016 o 2016abbiano effettuato l'iscrizione nella previdenza agricola con aziende ubicate nei territori montani di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e nelle zone agricole svantaggiate delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984.

Sul requisito delle “nuove iscrizioni nella previdenza agricola” previsto dalla legge si è espressa l'INPS con la circolare n. 85 dell'11 maggio 2017 affermando che tale requisito si intenderà soddisfatto qualora il coltivatore diretto o l'imprenditore agricolo professionale, che si sia iscritto nel corso dell'anno 2018 o nell'ipotesi di azienda ubicata nei terreni montani e/o zone svantaggiata nel corso dell'anno 2017 o 2016, non sia già stato iscritto e successivamente cancellato, nei dodici mesi precedenti l'inizio della nuova attività per la quale si chiede l'ammissione al beneficio in oggetto. Al riguardo, nella medesima circolare, l'INPS ha precisato che per quanto attiene i coltivatori diretti il requisito della mancata iscrizione deve riferirsi solo al titolare del nucleo del CD, ed inoltre per “nuova realtà imprenditoriale” si deve intendere quella ulteriore e diversa rispetto ad altre già esistenti. A tal fine, sarà competenza dell'INPS verificare che il nucleo del coltivatore diretto che richiede il beneficio non risulti essere costituito, anche con ruoli differenti, dagli stessi soggetti e non eserciti attività sugli stessi terreni di altro nucleo del coltivatore diretto già esistente⁷².

La circolare dell'INPS dettaglia anche i presupposti del beneficio precisando che al fine di poter beneficiare dell'esonero contributivo previsto dall'art. 1, commi 344 e 345, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, è necessario rispettare le norme contenute all'articolo 1, commi 1175 e 1176, della legge n. 296/2006:

- ❖ “l'adempimento degli obblighi contributivi;
- ❖ l'osservanza delle norme poste a tutela delle condizioni di lavoro;
- ❖ il rispetto degli altri obblighi di legge;
- ❖ il rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, laddove sottoscritti, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale” (INPS, 2017)⁷³.

Peraltro, l'esonero ai sensi della Legge di Stabilità 2018, è subordinato anche al rispetto dei limiti previsti dai regolamenti della Commissione Europea. 1407/2013 e n. 1408/2013, relativi all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea agli aiuti “*de minimis*”: nel settore della produzione primaria dei prodotti agricoli, essi sono pari a 15.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari, limite oltre il quale, dunque, l'esonero non potrà

⁷² Cfr. Circ. INPS 85/2017.

⁷³ Cit. Circ. INPS 85/2017.

essere concesso. Con riferimento agli aiuti “*de minimis*”, la circolare dell’INPS sopra citata precisa, inoltre, che a partire dall’entrata in vigore del Registro Nazionale degli aiuti di Stato, di cui all’articolo 52 della legge n. 234/2012, l’INPS provvederà al riconoscimento dell’incentivo soltanto dopo aver consultato il summenzionato Registro ed accertato che vi sia disponibilità, nel limite del regime “*de minimis*”, dell’intero importo concedibile dell’agevolazione.

3.1.2 Super ed Iperammortamento in agricoltura

La Legge di Bilancio 2018 ha prorogato due importanti istituti per tutti coloro che desiderano effettuare investimenti fiscalmente agevolati per le proprie aziende: nella sostanza si tratta di due agevolazioni che consistono nella maggiorazione del costo di acquisizione di beni strumentali nuovi ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing (non ai fini IRAP). “Tale maggiorazione determinerà un incremento figurativo dei costi che, essendo componenti negativi di reddito, produrrà una riduzione della base imponibile e, conseguentemente, uno sconto fiscale ai fini delle imposte dirette” (ConsulenzaAgricola.it, 2018)⁷⁴.

Il superammortamento 2018 risulta meno conveniente rispetto a quello previsto dalle due precedenti Leggi di Bilancio: infatti la maggiorazione è scesa dal 40% al 30%. Ai sensi del comma 29 della legge di Bilancio 2018, il superammortamento è previsto per l’acquisto di beni strumentali nuovi, ad esclusione di:

- ❖ veicoli ed altri mezzi di trasporto di cui all’art. 164 del T.U.I.R. (autocaravan o mezzi per il trasporto pubblico);
- ❖ beni materiali strumentali che abbiano un coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5% (fabbricati o costruzioni);
- ❖ beni particolari indicati dall’allegato 3 della legge n. 208/2015 (condutture, ferrovie).

Al fine di poter fruire del superammortamento, gli investimenti dovranno essere eseguiti dal 1° gennaio 2018 al 30 giugno 2019, con la precisazione che per gli investimenti perfezionati nel 2019, entro il 31 dicembre 2018 il relativo ordine dovrà essere accettato dal venditore e dovranno essere pagati almeno il 20% degli acconti.

La disciplina dell’iperammortamento, anche se molto simile a quella del superammortamento, presenta alcuni elementi di differenziazione rilevanti.

La quota di maggiorazione per l’iperammortamento è pari al 150% e, con riferimento al periodo di effettuazione degli investimenti, possono usufruire dell’iperammortamento tutti gli acquisti effettuati tra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2019 e, a tale riguardo, per gli investimenti

⁷⁴ Cit. Circ. n. 26/2018, *Super ed iperammortamento: in agricoltura, una chance per pochi*, ConsulenzaAgricola.it.

conclusi nel 2019, l'ordine dovrà essere accettato entro il 31 dicembre 2018 e, entro la medesima data dovranno essere pagati almeno il 20% degli acconti.

Con riguardo ai beni che possono usufruire dell'iperammortamento, si distinguono tre tipologie:

- ❖ beni strumentali nuovi il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestiti tramite sensori o automatismi;
- ❖ sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- ❖ dispositivi per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro, nonché per la facilitazione dell'interazione uomo macchina, sempre orientati ad uno sviluppo secondo la logica 4.0⁷⁵.

Al fine di accertare tali requisiti previsti dalla legge, l'impresa è tenuta a fornire un'apposita dichiarazione, la quale deve essere firmata dal legale rappresentante ovvero da un tecnico specializzato in caso di beni dal costo superiore ai 500.000 euro e, in caso di dubbi circa l'ammissibilità di un macchinario all'agevolazione, è possibile richiedere un parere al MISE.

Possono usufruire di queste agevolazioni le sole aziende produttrici di reddito d'impresa e, solo per il superammortamento, i soggetti titolari di reddito da lavoro autonomo. Ciò si traduce nel settore agricolo sul fatto che la maggior parte degli imprenditori agricoli, resta esclusa dalle agevolazioni in oggetto poiché possono usufruire di tali benefici solo le società di capitali agricole che non hanno esercitato l'opzione per la determinazione del reddito su base catastale.

C'è da precisare tuttavia che durante l'iter di formazione della Legge di Bilancio 2018, era stata, in questo caso senza successo, proposta l'introduzione di un credito d'imposta che permettesse anche agli agricoltori che determinano il reddito catastalmente di usufruire di una misura equivalente a super ed iperammortamento.

3.1.3 Credit Tax

Una delle più importanti novità della legge di Bilancio 2017 è stata l'estensione del credito d'imposta per le spese di riqualificazione degli alberghi anche agli agriturismi, riconfermata anche per il 2018.

L'agevolazione consiste in un credito d'imposta pari al 65% delle spese sostenute, fino ad un massimo di 200.000 euro, per interventi di:

- ❖ riqualificazione (anche con finalità di tipo energetico);
- ❖ miglioramento dell'accessibilità degli immobili;
- ❖ adeguamento antisismico.

⁷⁵ Cfr. Circ. n. 26/2018, *Super ed iperammortamento: in agricoltura, una chance per pochi*, ConsulenzaAgricola.it.

Nondimeno, per acquisti effettuati nell'ambito di interventi di riqualificazione e miglioramento sopra citati, può essere agevolato anche l'acquisto di mobili e componenti d'arredo, compresi gli arredi e le strumentazioni per la realizzazione di centri benessere, che vengono acquistati per le strutture ricettive destinatarie del bonus quali alberghi, villaggi e tutte le strutture individuate come alberghiere dalle leggi regionali. Per la soddisfazione delle domande, sono previsti stanziamenti pari a 60 milioni di euro per il 2018, che raddoppieranno nel 2019 (120 milioni)⁷⁶.

Tuttavia, la legge di Bilancio 2018 precisa che i beni acquistati con tale agevolazione non possono essere ceduti a terzi o destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa prima dell'ottavo periodo d'imposta successivo all'acquisto⁷⁷.

Le domande per l'accesso all'agevolazione devono essere sottoscritte dal legale rappresentante dell'impresa e devono essere presentate in via telematica al MIBACT (Ministero dei beni delle attività culturali e del turismo) dal 1° gennaio al 28 febbraio dell'anno successivo a quello dell'effettuazione delle spese. In essa devono essere specificati:

- ❖ il costo complessivo degli interventi e l'ammontare delle spese eleggibili;
- ❖ l'attestazione dell'effettivo sostenimento delle spese;
- ❖ il credito d'imposta spettante;
- ❖ gli eventuali estremi dei titoli abilitativi acquisiti nel caso di ristrutturazione edilizia comportante un aumento della cubatura dell'immobile⁷⁸.

La certificazione delle spese sostenute deve essere attestata dal presidente del collegio sindacale, ovvero da un revisore legale, commercialista, esperto contabile, perito commerciale o consulente del lavoro iscritto al relativo albo o ancora, dal responsabile del CAF.

Il MIBACT fornisce un importante chiarimento riguardante gli agriturismi: per poter perfezionare la domanda, gli operatori agricoli dovranno presentare l'attestazione, da parte della regione, di svolgimento dell'attività ricettiva in quanto, in assenza della stessa non sarà possibile perfezionare la richiesta⁷⁹. In più, contestualmente alla domanda dovrà inviarsi anche una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la quantità di aiuti "*de minimis*" percepiti nell'esercizio in corso e nei due precedenti, allegando, anche la relativa documentazione tecnica ed amministrativa. Nel caso in cui non vengano effettuati tali adempimenti, la domanda risulterà inammissibile.

⁷⁶ Cfr. Circ. n. 16/2018, *Credito d'imposta al 65% per gli agriturismi. Entro febbraio le domande per il 2017*, ConsulenzaAgricola.it.

⁷⁷ Tale vincolo periodale ha subito un incremento nel 2018: precedentemente, infatti, era fissato a soli due anni.

⁷⁸ Cfr. Circ. 16/2018, *Credito d'imposta al 65% per gli agriturismi. Entro febbraio le domande per il 2017*, ConsulenzaAgricola.it.

⁷⁹ Cfr. Circ. 60/2018, *Bonus agriturismi: vicino il giorno del click day*, ConsulenzaAgricola.it.

3.2 Politica Agricola Comune – PAC

La Politica Agricola Comune (PAC) rappresenta l'insieme delle regole che dapprima la Comunità Economica Europea e, successivamente l'Unione Europea, hanno inteso adottare nel settore agricolo ritenendo tale comparto strategico, per uno sviluppo equo e stabile dei Paesi membri, al fine di promuovere un'agricoltura nuova, sostenibile e solidale, integrata nella strategia di sviluppo dell'Unione Europea. Tale politica, ha fatto in modo che l'agricoltura diventasse il settore produttivo più integrato a livello europeo, nel quale l'azione dell'Unione Europea si sostituisce con maggior intensità e frequenza all'azione dei singoli Stati membri⁸⁰. Ai sensi dell'art. 39 del TFUE gli obiettivi della PAC sono:

- ❖ l'incremento della produttività in agricoltura;
- ❖ la sicurezza degli approvvigionamenti;
- ❖ il mantenimento di prezzi ragionevoli ai consumatori;
- ❖ la stabilizzazione dei mercati dei prodotti agricoli;
- ❖ il mantenimento di un tenore di vita equo alla popolazione agricola⁸¹.

Il settore agricolo è da sempre caratterizzato da numerosi cambiamenti a livello economico, sanitario ed atmosferico, che alle volte sfuggono al controllo degli agricoltori stessi. In più, l'attività agricola presuppone ingenti investimenti, i quali, il più delle volte, producono risultati soltanto a lungo termine. La PAC, attraverso il sostegno diretto al reddito degli agricoltori, favorisce il mantenimento dell'attività agricola in Europa, consentendo agli agricoltori di continuare l'attività nonostante i vari fattori di incertezza, al fine di riuscire a soddisfare le molteplici esigenze dei consumatori Europei.

3.2.1 L'evoluzione storica della PAC

Al fine di garantire il raggiungimento degli obiettivi prefissati dal Trattato di Roma del 1957, la Comunità Economica Europea, affida un grande ruolo alla politica agricola comune, istituita nel 1962. “Tutto ciò fu realizzato mediante un sistema articolato di prezzi istituzionali, inseriti nelle cosiddette organizzazioni comuni di mercato (OCM), ognuna delle quali regolava un comparto produttivo, influenzandone sia il mercato interno, attraverso il prezzo d'intervento (prezzo al quale organismi pubblici ritiravano dal mercato i prodotti invenduti), sia gli scambi commerciali,

⁸⁰ Cfr. Direzione Generale delle Politiche Internazionali e dell'Unione Europea, *Uno sguardo sulla PAC dalle origini ad oggi*, MIPAAF.

⁸¹ Cfr. L. Monti, *Politiche dell'Unione Europea, la programmazione 2014 – 2020*, LUISS University Press, 2016, pag. 239.

mediante restituzioni alle esportazioni (sovvenzioni agli esportatori) e prelievi alle importazioni (tasse sui prodotti importati)” (Frascarelli, 2018)⁸².

Tra il 1950 e il 1960 gli agricoltori, attratti dai maggiori redditi degli altri settori economici (industria e terziario) e dal fascino delle città iniziarono ad abbandonare le campagne. Per queste ragioni l'introduzione di questa politica ebbe un effetto estremamente positivo in Italia: l'UE favorì ben presto la diffusione delle nuove tecnologie agricole, offrendo sussidi e prezzi minimi garantiti, in modo tale che gli agricoltori potessero acquisire i beni necessari al fine di accrescere la produttività, creare sicurezza negli approvvigionamenti e stabilità nei prezzi di mercato.

Tuttavia, tale modello alla fine degli anni Settanta entra in crisi: la spesa agricola era divenuta insostenibile per le casse comunitarie, infatti, la PAC rappresentava oltre il 70% delle spese totali della CEE. Nonostante il bisogno necessario di una modifica all'assetto della “vecchia PAC”, agli inizi degli anni Ottanta, non si attuò una vera e propria riforma a lungo termine, quanto piuttosto una serie di misure riduttive e difensive di breve-medio termine, volte a ridurre le spese mantenendo gli stessi obiettivi e strumenti di sostegno, ossia i prezzi istituzionali, questa volta però garantiti solo per una certa quantità di produzione.

Nel 1988 si avviò il regime agronomico definito *set aside*, attraverso il quale furono introdotte le prime restrizioni alla produzione: essa consisteva, appunto, nel ritiro dalla produzione di una determinata quota della superficie agraria utilizzata. La scelta di destinare porzioni di terreno al *set aside* era incentivata dalla PAC, poiché prevedeva la corresponsione al proprietario del fondo di un contributo economico ai sensi del regolamento CEE n. 1278/1988 del 29 aprile 1988. Tali misure però, non servirono a molto poiché il costo della PAC era ancora elevato e destinato a divenire inaccettabile in prospettiva del Mercato Unico⁸³.

Altri eventi che spinsero ad un cambiamento della politica agricola furono, sul versante Europeo la caduta del muro di Berlino nel 1989 che, segnando l'inizio della transizione di molte economie pianificate verso un sistema di libero mercato, aprì la porta della Comunità ai paesi dell'Europa centro-orientale, mentre, sul versante internazionale si faceva pressante l'azione del GATT, con il quale, i partner commerciali accusarono la CEE di applicare un protezionismo eccessivo e dannoso per gli scambi.

⁸² Cit. A. Frascarelli, *PAC e imprese agricole: sessant'anni di adattamento*, in “il Polesine”, marzo – aprile 2018, pag. 22.

⁸³ Introdotto nel 1993 con l'Atto Unico Europeo.

“Gli agricoltori italiani, nonostante i segni evidenti di crisi della PAC e della politica dei prezzi più restrittiva, continuavano ad intensificare la produzione e ad aumentare la produttività, anche se cominciavano a manifestarsi le insofferenze per i vincoli produttivi” (Frascarelli, 2018)⁸⁴.

Tutte queste problematiche spinsero a dar vita, nel 1992, ad una vera riforma nella PAC, conosciuta come riforma Mac Sharry. L'agricoltura italiana, inoltre, in quegli anni, grazie all'approvazione del primo regolamento comunitario sull'agricoltura biologica nel 1991 (Regolamento CEE n. 2092/1991) e nel 1992 i regolamenti comunitari sulle denominazioni di d'origine (Regolamenti UE n. 2081/1992 e n. 2082/1992), era stata caratterizzata da una rapida diffusione dell'agricoltura biologica, che in pochi anni ha raggiunto 1 milione di ettari e il riconoscimento di numerose DOP e IGP.

Con la riforma Mac Sharry, si decise di abbassare il livello dei prezzi garantiti, avvicinandoli a quelli del mercato mondiale e, sempre con l'obiettivo di preservare i redditi agricoli, la nuova riforma prevedeva che quanto era stato tolto per via della riduzione dei prezzi garantiti sarebbe stato compensato da un meccanismo di aiuti diretti al reddito non subordinati alla produzione, i cosiddetti pagamenti compensativi, proporzionali alla superficie coltivabile e associati all'obbligo di lasciare a riposo una data percentuale di terreno (*set aside*).

Nonostante le critiche iniziali, gli agricoltori italiani cominciarono ad apprezzare i pagamenti compensativi anche se tale criterio alla lunga iniziò ad accentuare le distorsioni già esistenti in quanto, le regioni padane e, in generale, quelle di pianura, diventarono le maggiori beneficiarie dei pagamenti della nuova PAC.

Nel 1996, il mutare delle esigenze interne ed internazionali richiamò l'attenzione su alcuni aspetti critici della politica agricola quali il costo ancora elevato e l'avanzamento del processo d'integrazione Europea⁸⁵. Si progettò a questo punto una nuova riforma che prese il nome di Agenda 2000.

La più importante novità di Agenda 2000 è stata l'istituzione della politica di sviluppo rurale e la conseguente suddivisione della PAC in due pilastri: primo pilastro orientato ai mercati e secondo pilastro orientato allo sviluppo rurale.

In Italia l'introduzione di Agenda 2000 ha consentito il consolidamento del sostegno al reddito e l'affermarsi del concetto di multifunzionalità, muovendole attività agricole verso l'agriturismo, le fattorie didattiche e la vendita diretta. Al contrario della precedente impostazione, la qualità ha sostituito la quantità, facendo in modo che la sicurezza degli approvvigionamenti, richiesta dai

⁸⁴ Cit. A. Frascarelli, *PAC e imprese agricole: sessant'anni di adattamento*, in “il Polesine”, marzo – aprile 2018, pag. 24.

⁸⁵ Cfr. *Ibidem*, pag. 25.

Trattati, divenga l'obbligo di offrire al consumatore un prodotto valido dal punto di vista nutrizionale e igienico-sanitario. "Dal punto di vista economico, l'Italia è diventata il Paese leader nell'UE per l'agricoltura biologica e per l'agriturismo" (Frascarelli, 2018)⁸⁶.

Dopo pochi mesi, lo scenario muta ancora a seguito di una proposta del Commissario Fischler, il quale affermava che era necessario giustificare in modo migliore la spesa pubblica destinata al settore agricolo. In più, secondo Fischer, la spesa pubblica, oltre a sostenere il reddito degli agricoltori, doveva avere una contropartita più ampia in termini di qualità degli alimenti, di tutela dell'ambiente e del benessere degli animali, di salvaguardia dei paesaggi e del patrimonio culturale e, infine, in termini di maggiore equilibrio e giustizia sociale.

Nonostante una forte contestazione delle organizzazioni degli agricoltori, la riforma Fischler venne approvata nel 2003, con l'obiettivo di migliorare la competitività dell'agricoltura Europea, di promuovere un'agricoltura sostenibile ed orientata al mercato e di rafforzare lo sviluppo rurale.

Di maggiore rilevanza nella riforma è stata l'introduzione del disaccoppiamento degli aiuti, in base al quale essi sono erogati indipendentemente dalla produzione effettuata. "In tal modo, il sostegno viene spostato dai prodotti ai produttori, allo scopo di allontanare le distorsioni di mercato, causate dalla vecchia impostazione politica, e di tutelare il reddito degli agricoltori che divengono liberi di orientarsi verso le esigenze dei consumatori e del mercato" (Frascarelli, 2017)⁸⁷. I pagamenti così effettuati hanno consentito di stabilizzare il sostegno al reddito e, contemporaneamente, hanno accresciuto l'orientamento al mercato e la competitività dell'agricoltura.

Insieme al disaccoppiamento, la riforma Fischler ha introdotto l'obbligo della condizionalità cioè, il rispetto di requisiti in materia ambientale, di sicurezza alimentare, di benessere e salute degli animali e di buone condizioni agronomiche ed ambientali dei terreni. Il mancato rispetto della condizionalità comporta la decurtazione parziale o totale dei pagamenti diretti.

"Nel 2005, la Commissione determina le condizioni e le norme specifiche applicabili al finanziamento delle spese connesse alla politica agricola comune ed istituisce due nuovi fondi: un fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA) e un fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR), entrati in vigore dal 1° gennaio 2007" (Monti, 2016)⁸⁸.

Nel 2008 si raggiunge l'Accordo sull'*Health Check* della PAC, le cui principali novità riguardano l'aggiornamento del regime di pagamento unico, la modulazione progressiva, il disaccoppiamento

⁸⁶ Cit. A. Frascarelli, *PAC e imprese agricole: sessant'anni di adattamento*, in "il Polesine", marzo – aprile 2018, pag. 25.

⁸⁷ Cit. *Ibidem*, pag. 26.

⁸⁸ Cit. L. Monti, *Politiche dell'Unione Europea, la programmazione 2014 – 2020*, LUISS University Press, 2016, pag. 245.

totale degli aiuti, il rafforzamento della condizionalità e l'inserimento di quattro nuove priorità da realizzare attraverso la politica dello sviluppo rurale:

- ❖ cambiamenti climatici e il rispetto del protocollo di Kyoto;
- ❖ energie rinnovabili;
- ❖ gestione delle risorse idriche;
- ❖ biodiversità⁸⁹.

3.2.2 Riforma della PAC 2014 – 2020

Il lungo percorso formativo della nuova PAC, avviato il 12 ottobre 2011, con la presentazione di una serie di provvedimenti alla Commissione Europea, ha fine solo il 2013, quando il 20 dicembre sono stati pubblicati sulla gazzetta ufficiale una serie di regolamenti del Parlamento Europeo e del Consiglio, che costituiscono il pacchetto legislativo della nuova PAC per il periodo 2014 – 2020. Nei primi mesi del 2014 sono stati adottati i regolamenti applicativi della Commissione Europea. Ai regolamenti comunitari hanno fatto poi seguito le scelte nazionali e le prime norme attuative, tra cui il Decreto Ministeriale n. 6513 del 18 novembre 2014, contenente le disposizioni nazionali di applicazione del regolamento (UE) 1307/2013. A tale decreto seguiranno ulteriori disposizioni del Ministero, di Agea e delle Regioni. A seguito dei ritardi nel negoziato, svolto per la prima volta secondo la procedura legislativa ordinaria introdotta con il Trattato di Lisbona (art. 294 del TFUE), che ha coinvolto Parlamento europeo, Consiglio e Commissione, è stato necessario un rinvio al 2015 (anziché dal 2014) dell'entrata in vigore del regolamento sui pagamenti diretti agli agricoltori e di talune misure previste dal regolamento OCM Unica e, contestualmente, la necessità di prevedere un regolamento transitorio per garantire la prosecuzione degli aiuti anche per il 2014⁹⁰.

La nuova PAC mantiene i due pilastri introdotti con Agenda 2000, ma aumenta i legami tra di loro, offrendo così un approccio più olistico e integrato a sostegno della politica:

- ❖ il primo pilastro, comprende le misure di mercato, che riguardano la stabilizzazione dei redditi degli agricoltori e, soprattutto, il regime dei pagamenti diretti agli agricoltori, finanziate direttamente dal bilancio UE. Si basa sul FEAGA (Fondo Europeo Agricolo di Garanzia), che prevede finanziamenti annuali e non cofinanziati;
- ❖ il secondo pilastro promuove la competitività delle imprese agricole e lo sviluppo rurale, con misure programmate a livello territoriale. È rappresentato sia dal FEARS (Fondo Europeo Agricolo per lo Sviluppo Rurale) che finanzia i programmi di sviluppo rurale

⁸⁹ Cfr. L. Monti, *Politiche dell'Unione Europea, la programmazione 2014 – 2020*, LUISS University Press, 2016, pag. 245.

⁹⁰ Cfr. Ministero delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali, *Riforma della PAC 2014 – 2020*.

(PRS) sia da questi stessi programmi. Il FEARS prevede finanziamenti pluriennali e cofinanziati a livello nazionale.

La riforma della PAC si articola su quattro regolamenti di base:

- ❖ regolamento n. 1307/2013 sui pagamenti diretti;
- ❖ regolamento n. 1308/2013 sull'organizzazione comune di mercato unica;
- ❖ regolamento n. 1305/2013 sullo sviluppo rurale;
- ❖ regolamento n. 1306/2013 sul finanziamento, la gestione e il monitoraggio della PAC.

I testi di tali regolamenti mandano agli stati membri una lunga serie di scelte che dovranno essere effettuate per l'applicazione della PAC. Gli stanziamenti previsti dell'Italia, complessivamente, superano i 50 miliardi di euro.

***Stanziamenti PAC previsti per l'Italia nel periodo 2014 – 2020
(in miliardi di euro)***

Fondo	Fondi UE	Fondi nazionali	Totale
<i>Pagamenti diretti</i>	27,0	0,0	27,0
<i>OCM vino e ortofrutta</i>	4,0	0,0	4,0
<i>Sviluppo rurale</i>	10,5	10,5	21,0
<i>Totale</i>	41,5	10,5	52,0

3.2.3 I pagamenti diretti

La nuova PAC introduce un'innovativa struttura dei pagamenti diretti, la cui finalità è di assicurare un adeguato sostegno fisso al reddito e di rafforzare l'efficacia ambientale della PAC, a sostegno della fornitura di beni pubblici prodotti dall'agricoltura.

Con il nuovo obiettivo di un sostegno mirato agli agricoltori, la nuova PAC abbandona il sostegno indifferenziato e prevede un'articolazione dei pagamenti diretti in sette tipologie differenziate, tra cui tre obbligatorie e quattro facoltative per gli Stati membri, da finanziare con percentuali del massimale nazionale, fissati dal regolamento UE n. 1307 del 2013.

La seguente tabella riassume il massimale di pagamenti diretti per l'Italia del periodo 2014 – 2020 (in milioni di euro):

Massimale dei pagamenti diretti per l'Italia per il periodo 2014 – 2020

2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Totale
3.953,40	3.902	3.850,8	3.799,50	3.751,90	3.704,30	3.704,30	26.666,40

Si evince, dunque, che per l'Italia, nel settennio 2014 – 2020, l'ammontare dei pagamenti diretti all'agricoltura italiana è pari a 26,66 miliardi di euro e, in particolare, il massimale nazionale per i pagamenti diretti, nel 2014, all'inizio del periodo relativo alla nuova PAC, era pari a 3,95 miliardi di euro, importo che, tuttavia, è destinato a scendere nel corso degli anni seguenti fino al 2020 dove sarà pari a 3,7 miliardi di euro.

I pagamenti diretti obbligatori comprendono: il pagamento di base, il pagamento ecologico e il pagamento giovani agricoltori.

La tipologia più importante di pagamento è il pagamento di base, poiché solo gli agricoltori che hanno diritto al pagamento di base possono accedere alle altre tipologie di pagamento. Il pagamento di base prevede una percentuale che varia dal 18% al 68% del massimale nazionale e prevede l'assegnazione di nuovi titoli agli agricoltori attivi sulla base della domanda unica presentata al 15 maggio 2015. Il numero dei titoli sarà pari al numero di ettari ammissibili indicati nella domanda stessa, per i seguenti utilizzi:

- ❖ seminativi;
- ❖ colture permanenti (frutteti, vigneti, oliveti, agrumeti, frutta a guscio, ecc.);
- ❖ prati e pascoli permanenti.

Dopo la prima assegnazione nel 2015, i titoli si potranno ottenere soltanto per:

- ❖ assegnazione della riserva nazionale;
- ❖ per trasferimento (affitto compravendita di titoli, che potrà avvenire solo tra gli agricoltori attivi tranne in caso di cessione effettiva o anticipata)⁹¹.

Per quanto riguarda i requisiti per avere accesso ai titoli è necessario, in primo luogo, risultare "agricoltore attivo". Per ricevere il pagamento di base, l'agricoltore deve abbinare il possesso di un titolo a un ettaro di superficie ammissibile detta superficie agricola e, a tal proposito, ogni Stato membro stabilirà una riserva nazionale, alimentata con una riduzione percentuale del pagamento di base, fino a un massimo del 3% del massimale nazionale; potranno poi utilizzarla per assegnare

⁹¹ Cfr. C. Albani, G. Ansovini, F. De Filippis, A. Frascarelli, S. Leporati, *La PAC 2014 – 2020*, in *coldiretti.com*, pag. 5.

titoli a giovani o nuovi agricoltori, agricoltori per evitare l'abbandono delle terre e agricoltori per compensare svantaggi oggettivi⁹².

Il pagamento di base è soggetto alla regionalizzazione e alla convergenza: la regionalizzazione consiste in un valore uniforme per ettaro per tutti gli agricoltori, pari alla media nazionale oppure regionale; per evitarne l'effetto penalizzante sugli agricoltori che sono in possesso di titoli dal valore elevato, la PAC prevede il meccanismo della convergenza, per garantire una transizione graduale dal sistema dei titoli storici a quello dei titoli nuovi⁹³.

Relativamente al pagamento ecologico (*greening*), esso è calcolato in base ad una percentuale fissa del 30% del massimale nazionale e potranno accedervi gli agricoltori che hanno accesso al pagamento di base e che rispettano contemporaneamente alcune pratiche agricole benefiche per il clima e l'ambiente quali:

- ❖ la diversificazione delle colture;
- ❖ il mantenimento dei prati permanenti;
- ❖ la presenza di aree di interesse ecologico.

Il pagamento giovani agricoltori allo scopo del ricambio generazionale prevedendo, nel primo quinquennio di attività, un aumento del 25% del pagamento di base.

A questo proposito, il giovane agricoltore è colui che si insedia per la prima volta in un'azienda agricola in qualità di capo azienda, che abbia meno di quarant'anni e che possieda adeguate conoscenze e competenze professionali. Ogni Stato membro può destinare a tale pagamento fino al 2% del massimale nazionale.

Quanto ai pagamenti facoltativi:

- ❖ il pagamento redistributivo per i primi ettari è destinato agli agricoltori che hanno il diritto al pagamento di base per i primi ettari. Gli Stati membri possono destinarti fino ad un massimo del 30% del massimale nazionale e riguarda un massimo di 30 ettari;
- ❖ il pagamento alle aree svantaggiate è un pagamento addizionale fino al 5% del massimale nazionale con lo scopo di compensare i costi addizionali dell'agricoltura italiana. Fa riferimento agli agricoltori la cui azienda è ubicata in aree soggette a svantaggi naturali;

⁹² Cfr. L. Monti, *Politiche dell'Unione Europea, la programmazione 2014 – 2020*, LUISS University Press, 2016, pag. 247 – 248.

⁹³ Cfr. C. Albani, G. Ansovini, F. De Filippis, A. Frascarelli, S. Leporati, *La PAC 2014 – 2020*, in *coldiretti.com*, pag. 6.

- ❖ il pagamento accoppiato consiste in una percentuale compresa tra l'8% e il 13% e ha lo scopo di sostenere quelle aziende o produzioni agricole che sono in difficoltà o sono fondamentali per l'equilibrio economico nazionale. Sono esclusi da tale pagamento il tabacco, le patate da consumo e industria, il vino dei prodotti vitivinicoli, le carni suine e avicole;
- ❖ il pagamento piccoli agricoltori è un pagamento facoltativo che sostituisce tutti gli altri ed è volto a realizzare una semplificazione amministrativa dello Stato che intende annottarlo. L'importo fissato tra 500 e il € 1250 annui e i partecipanti dovranno mantenere un numero di ettari almeno pari al numero di titoli posseduti, ma saranno soggetti a condizionare l'obbligo di *greening*⁹⁴.

Con la precisazione che tali pagamenti saranno destinati solo a coloro che si dedicano effettivamente all'attività agricola e possono essere definiti quali "agricoltori attivi", l'Italia ha deciso di attivare in totale cinque tipologie di pagamenti riassunti nella tabella seguente:

Tipologia	Min/max del massimale nazionale	Scelta dell'Italia
<i>Pagamenti obbligatori per gli Stati membri</i>		
<i>Pagamento di base</i>	18% - 68%	58%
<i>Pagamento verde (greening)</i>	30%	30%
<i>Pagamento giovani agricoltori</i>	Fino al 2%	1%
<i>Pagamenti facoltativi per gli Stati membri</i>		
<i>Pagamento redistributivo per i primi ettari</i>	Fino al 30%	Non attivato
<i>Pagamento alle aree svantaggiate</i>	Fino al 5%	Non attivato
<i>Pagamento accoppiato</i>	Tra l'8% e il 13%	11%
<i>Pagamento piccoli agricoltori</i>	Fino al 10%	Pagamento semplificato che sostituisce le altre tipologie di pagamento

⁹⁴ Cfr. L. Monti, *Politiche dell'Unione Europea, la programmazione 2014 – 2020*, LUISS University Press, 2016, pag. 248.

3.2.4 Gli organismi pagatori

Gli organismi pagatori sono quegli istituti ai quali è affidata la responsabilità della gestione e del controllo delle spese finanziate dai fondi FEAGA e FEASR. Essi ricevono il riconoscimento dallo Stato membro se la loro struttura organizzativa ed operativa risponde ai criteri previsti dall'allegato I del Regolamento UE 907/2014. Tale riconoscimento è rilasciato e revocato da un'autorità competente a livello ministeriale, che è inoltre tenuta all'esercizio di una costante supervisione e monitoraggio delle attività degli stessi organismi. I conti annuali degli organismi pagatori sono sottoposti a revisione, sulla base dei principi internazionali di audit e delle indicazioni contenute in apposite linee guida emanate dalla Commissione Europea, da parte di un organismo di certificazione selezionato, che è tenuto ad esprimere un parere sulla completezza, l'esattezza e la veridicità dei conti degli organismi pagatori e sulla legalità e la correttezza delle spese rendicontate alla commissione per il rimborso⁹⁵.

In Italia operano 11 organismi pagatori ed il ruolo di autorità competente è svolto dal direttore generale delle Politiche Internazionali e dell'Unione Europea.

3.2.5 Organizzazione Comune di Mercato unica (OCM unica)

L'OCM unica è definita dal complesso regolamento UE n. 1234/2007 del Consiglio, del 22 ottobre 2007, recante organizzazione comune dei mercati agricoli e disposizioni specifiche per taluni prodotti agricoli. Esso disciplina 21 comparti del settore agricolo che fino al 2007 erano organizzate in singole OCM. Con l'entrata in vigore dell'OCM unica, viene proposto un ulteriore smantellamento delle strutture delle PAC precedenti, le quali erano caratterizzate da massicci interventi sul mercato che sono invece oggi limitati ad alcuni settori. Nell'OCM unica, azioni come l'intervento pubblico e l'aiuto all'ammasso privato vengono mantenute ma ridotte a "reti di sicurezza", in più, le quote sono definitivamente abolite, ad eccezione del verificarsi di gravi crisi di mercato⁹⁶. "L'obiettivo è quello di stabilizzare i mercati, assicurare un adeguato approvvigionamento di prodotti agroalimentari, un appropriato tenore di vita la popolazione agricola, prezzi equi per i consumatori ed accrescere la produttività dell'agricoltura" (MIPAAF, 2017)⁹⁷. Quanto alla regolamentazione degli scambi con paesi terzi, essa è basata fondamentalmente sul monitoraggio e controllo delle importazioni ed esportazioni a livello UE.

⁹⁵ Cfr. MIPAAF, *Politiche Agricole Europee e Internazionali, Report attività 2016, 2017*, pag. 14.

⁹⁶ Cfr. L. Monti, *Politiche dell'Unione Europea, la programmazione 2014 – 2020*, LUISS University Press, 2016, pag. 249.

⁹⁷ Cit. MIPAAF, *Politiche Agricole Europee e Internazionali, Report attività 2016, 2017*, pag. 15.

3.2.6 Sviluppo Rurale

Spesso chiamata “secondo pilastro della PAC”, la politica di Sviluppo Rurale UE aiuta le zone rurali dell’Unione ad affrontare la vasta gamma di problemi economici, ambientali e sociali che si manifestano nel corso degli anni. Lo Sviluppo Rurale è finanziato dal Fondo Europeo Agricolo per lo Sviluppo Rurale (FEASR), il quale, per il periodo 2014 – 2020, ha stabilito una dotazione di 100 miliardi di euro, da ripartire tra gli Stati membri. “Durante questo periodo, nei ventotto stati membri, sono previsti 118 diversi programmi di sviluppo rurale, tra cui venti programmi unici a livello nazionale, mentre otto Stati membri hanno deciso di avviare due più programmi (regionale)” (Commissione Europea, 2016)⁹⁸. Le precedenti programmazioni non avevano mai consentito la coesistenza di PSR nazionali e regionali.

Per l’Italia, il valore complessivo dei fondi per il settennio è pari a 20,85 miliardi di euro, di cui 18,6 miliardi di euro per il finanziamento dei programmi di sviluppo regionale secondo le esigenze delle proprie zone rurali, la cui ripartizione ha tenuto conto dei livelli di sviluppo economico delle singole regioni: circa 9 miliardi di euro saranno destinati alle tredici regioni/province autonome in obiettivo competitività (Bolzano, Emilia-Romagna, Friuli-Venezia Giulia, Lazio, Liguria, Lombardia, Marche, Piemonte, Toscana, Trento, Umbria, Valle d’Aosta, Veneto), circa 2 miliardi di euro alle tre regioni in transizione (Abruzzo, Molise, Sardegna), mentre 7,4 miliardi di euro andranno alle cinque regioni in obiettivo convergenza (Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia); i restanti 2,2 miliardi di euro saranno destinati all’attuazione del Programma di Sviluppo Rurale Nazionale (PSRN) caratterizzato da quattro misure fondamentali: gestione del rischio, biodiversità animale, infrastrutture irrigue e rete rurale nazionale.

“In linea con gli obiettivi della strategia dell’UE Europa 2020, la politica di sviluppo rurale 2014-2020 è attuata in modo coordinato e complementare al primo pilastro della PAC e agli altri fondi SIE” (Ottaviani, 2017)⁹⁹. Nell’ambito della PAC, il sostegno allo sviluppo rurale contribuisce al raggiungimento di tre importanti obiettivi:

- ❖ una produzione alimentare redditizia;
- ❖ una gestione sostenibile delle risorse naturali;
- ❖ uno sviluppo territoriale equilibrato.

⁹⁸ Cit. Commissione Europea, *Sviluppo rurale 2014- 2020*, 2016.

⁹⁹ Cit. L. Ottaviani, MIPAAF, *Report di avanzamento della spesa pubblica dei PSR 2014 – 2020, quarto trimestre 2017*, in Reterurale.it, 2017, pag. 11.

Gli Stati membri e le regioni elaborano i rispettivi Programmi di Sviluppo Rurale (PSR) in funzione dei bisogni dei loro territori e, contestualmente, tenendo conto di almeno sei delle seguenti priorità dell'Unione Europea:

- ❖ promuovere il trasferimento di conoscenze e l'innovazione nel settore agricolo e forestale e nelle zone rurali;
- ❖ potenziare la redditività e la competitività di tutti i tipi di agricoltura e promuovere tecnologie innovative per le aziende agricole e una gestione sostenibile delle foreste;
- ❖ favorire l'organizzazione della filiera alimentare, il benessere degli animali e la gestione dei rischi nel settore agricolo;
- ❖ preservare, ripristinare e valorizzare gli ecosistemi relativi all'agricoltura e alle foreste;
- ❖ promuovere l'uso efficiente delle risorse e il passaggio a un'economia a basse emissioni di carbonio e resiliente al clima nel settore agroalimentare e forestale;
- ❖ incentivare l'inclusione sociale, la riduzione della povertà e lo sviluppo economico nelle zone rurali.

Tali priorità sono divise in settori specifici e, nei rispettivi programmi di sviluppo rurale, gli Stati membri o le regioni fissano obiettivi quantificati rispetto a tali settori specifici, indicando le misure che intendono attuare per raggiungere tali obiettivi e l'importo dei fondi che intendono stanziare per ognuna di esse. Occorre specificare che almeno il 30% delle risorse per ciascun programma di sviluppo rurale deve essere destinato a misure di intervento relative all'ambiente e ai cambiamenti climatici, e almeno il 5% all'iniziativa LEADER¹⁰⁰.

In linea generale, i principali beneficiari dei PRS sono:

- ❖ imprese e società agricole;
- ❖ consorzi e organizzazioni dei produttori;
- ❖ imprese agroalimentari;
- ❖ consorzi di tutela DOP, IGP e STG;
- ❖ soggetti pubblici in forma singola o associata;
- ❖ organismi di formazione;
- ❖ organismi di consulenza;
- ❖ partenariati pubblico – privati.

¹⁰⁰ LEADER (dall'acronimo francese Liaison entre actions de développement de l'économie rurale) è un approccio UE per lo sviluppo locale delle zone rurali.

3.2.7 PAC post 2020

Il primo documento ufficiale riguardante il futuro della PAC è arrivato il 29 novembre 2017 ad opera di Phil Hogan, Commissario Europeo per l'Agricoltura e lo Sviluppo Rurale, il quale ha presentato al Parlamento Europeo una comunicazione della Commissione Europea sulla PAC post 2020 dal titolo "Il futuro dell'alimentazione e dell'agricoltura".

Hogan, attraverso il medesimo, ha dichiarato che "la comunicazione di oggi garantisce che la PAC raggiungerà obiettivi nuovi ed emergenti come la promozione di un settore agricolo intelligente e resiliente, il rafforzamento della tutela ambientale, dell'azione per il clima e del tessuto socioeconomico delle aree rurali. Segna inoltre un importante cambiamento di scala nell'implementazione della PAC: un nuovo sistema sostituirà quello attuale dando agli Stati membri e alle regioni un maggiore grado di sussidiarietà" (Hogan, 2017)¹⁰¹.

Di conseguenza, è possibile affermare che tale documento propone un sostegno all'agricoltura più equo e sempre basato sui pagamenti diretti, al fine di favorire l'attività agricola e sostenere il ruolo dell'agricoltura nella tutela ambientale e nei cambiamenti climatici e, in particolare, tra gli obiettivi della nuova PAC si possono individuare:

- ❖ incrementare l'occupazione, la crescita e gli investimenti;
- ❖ sfruttare il potenziale della bioeconomia, dell'economia circolare e dell'Unione dell'energia;
- ❖ portare la ricerca e l'innovazione fuori dai laboratori, cioè nei campi e nei mercati;
- ❖ connettere pienamente gli agricoltori e le campagne con l'economia digitale;
- ❖ contribuire all'agenda della Commissione Europea in tema di migrazioni;
- ❖ contribuire a raggiungere gli obiettivi dell'Accordo di Parigi COP21 e degli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile delle Nazioni Unite (SDG)¹⁰².

Nel documento presentato da Hogan componente fondamentale della PAC post 2020 risulta il sostegno alla conoscenza, all'innovazione e alla tecnologia: ci si aspetta, per contro, una PAC più semplice ed efficace che faccia affiorare un settore agricolo intelligente (*smart*) e resiliente, al fine di sostenere la cura per l'ambiente e l'azione per il clima, e, nondimeno, stimolare la crescita e l'occupazione nelle aree agricole e rurali¹⁰³.

Tale documento tocca anche il tema dei pagamenti diretti, affermando da un lato che, nonostante costituiscono tuttora circa il 46% del reddito della comunità agricola dell'UE, essi colmano parzialmente il divario tra il reddito agricolo ed il reddito in altri settori economici. Dal lato opposto, c'è da sottolineare il fatto che le istituzioni europee contestano da anni il peso delle spese

¹⁰¹ Cit. P. Hogan, *Il futuro dell'alimentazione e dell'agricoltura*, Commissione Europea, 2017.

¹⁰² Cfr. Circ. n. 382/2017, *Una PAC per un'agricoltura smart (di Angelo Frascarelli)*, ConsulenzaAgricola.it.

¹⁰³ Cfr. Circ. n. 382/2017, *Una PAC per un'agricoltura smart (di Angelo Frascarelli)*, ConsulenzaAgricola.it.

derivanti dalla PAC, le quali ammontano a circa il 39% del Quadro Finanziario Pluriennale del periodo 2014 – 2020¹⁰⁴.

Al fine di risolvere il problema delle ingenti spese derivanti da tale Politica, si possono individuare due distinte alternative:

- ❖ la riduzione della spesa per la PAC;
- ❖ il ritorno al cofinanziamento della stessa.

“Quest’ultima ipotesi è giudicata negativamente da più parti, in quanto sembrerebbe aprire ad una rinazionalizzazione suscettibile di assoggettare il bilancio UE alla volontà dei singoli stati e alle eventuali necessità di tagli e aggiustamenti dei singoli bilanci nazionali” (ConsulenzaAgricola.it, 2018)¹⁰⁵.

Tuttavia, nel momento in cui venisse escluso il cofinanziamento statale della PAC, si opterebbe per la prima ipotesi, che, stando alle prime stime, comporterebbe una riduzione del budget destinato alla Politica in questione compreso tra il 10% e il 30% degli importi attuali.

I lavori per la nuova PAC iniziano già dal 2018: le prime bozze della PAC post 2020 dovrebbero essere discusse a partire dal mese di giugno 2018, per poi essere approvate entro i primi mesi del 2019¹⁰⁶.

“In caso di ritardi, il rischio è quello di non riuscire a chiudere la partita entro la primavera 2019, quando le elezioni del Parlamento Europeo bloccheranno le attività decisionali. Se ciò accadesse, si rischierebbe di finire in una fase di limbo, da cui sarebbe difficile uscire in tempi brevi” (ConsulenzaAgricola.it, 2018)¹⁰⁷.

¹⁰⁴ A tal proposito, un aspetto importante da valutare sarà quello relativo all’uscita del Regno Unito dall’Unione Europea: tale situazione comporta un’importante riduzione delle risorse a disposizione e, nello specifico, si stimano circa 13 miliardi di euro in meno di spesa.

¹⁰⁵ Cit. Circ. n. 86/2018, *PAC post 2020 – Presto le prime proposte, tra un anno l’approvazione*, ConsulenzaAgricola.it.

¹⁰⁶ Cfr. Circ. n. 86/2018, *PAC post 2020 – Presto le prime proposte, tra un anno l’approvazione*, ConsulenzaAgricola.it.

¹⁰⁷ Cit. *Ibidem*.

Capitolo 4 – Società Semplice Agricola Gaetano

L'azienda Società Semplice Agricola Gaetano è una società agricola ai sensi del d.lgs. del 29 marzo 2004 n. 99. A tal proposito, l'art. 3 dell'atto costitutivo della SSA stessa, redatto il 24 giugno 2004, afferma che “la società ha per oggetto – nei limiti e nel rispetto della normativa tempo per tempo vigente – le seguenti attività:

- ❖ l'esercizio esclusivo dell'attività di coltivazione di fondi agricoli, selvicoltura, allevamento di animali ed attività connesse;
- ❖ le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di cicli biologici di fase necessaria del ciclo stesso di carattere vegetale o animale, che utilizzino o possano utilizzare i fondi, boschi alle acque dolci, salmastre o marine, della società;
- ❖ le attività connesse a quelle sopra elencate e così, a titolo esemplificativo, l'attività di: manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione dei fondi o di boschi o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni e servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero la ricezione ed ospitalità come definite dalla legge e comunque quanto meglio previsto e disciplinato dall'articolo 2135 del codice civile”.

La SSA Gaetano è una società a conduzione familiare costituita da quattro soci:

Soci	Partecipazione al capitale
Gaetano Clotilde	40,62%
Gaetano Federico Antonio	40,62%
Sorrentino Laura	9,38%
Torchia Maria Antonietta	9,38%

e possiede la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) ai sensi del d.lgs. n. 99/2004, così come modificato dal d.lgs. n. 101/2005, apportatavi dal socio Gaetano Clotilde in data 24 aprile 2011. L'amministrazione e la rappresentanza della società è affidata al socio Gaetano Federico Antonio. La società in questione ha sede in Pianopoli (CZ), in un'area ordinaria senza vincoli ambientali specifici (AREE PSR D), che si estende per 52 ettari, 35 dei quali coltivati ad uliveto. La società agricola conta in totale 7.000 piante d'ulivo, di cui 4.000 secolari e le restanti con un'età media di 25 anni, oltre a bosco di macchia mediterranea nonché pascoli ed agrumeti.

L'idea che sta alla base dell'iniziativa imprenditoriale, tramandata dai genitori dei soci Gaetano Clotilde e Federico Antonio e avviata nel 2004, voleva essere da un lato una risposta alla crescente domanda di visita e soggiorno in campagna, e dall'altro, in contemporanea, la valorizzazione degli innumerevoli prodotti che il territorio Calabrese offre, nel caso in questione l'olio extravergine d'oliva. Partendo da questo presupposto, la famiglia Gaetano, ha avviato tale progetto, svolgendo come attività agricola l'attività di coltivazione di olive e produzione di olio di pressione da olive prevalentemente di produzione propria, contraddistinta dal codice ATECO 01.26.0. A tale attività agricola, svolta dalla SSA Gaetano, si aggiunge come attività connessa l'attività di agriturismo, contrassegnata con il codice ATECO 55.20.52. Inoltre, è presente un locale per la degustazione e la vendita dei prodotti coltivati in azienda.

In vista della creazione di un caseificio¹⁰⁸ orientato alla produzione biologica, l'azienda ha avviato dal 2018 una nuova attività: allevamento ovi-caprino. I 40 ovi-caprini introdotti provengono da un'azienda che adotta il metodo di allevamento biologico, al fine di mantenere inalterati gli ideali della SSA Gaetano e sono alimentati con alimenti biologici provenienti dall'azienda stessa e, qualora ciò non fosse possibile, con alimenti provenienti da altre aziende biologiche.

4.1 Attività di coltivazione di olive e molitura: Oleificio San Giuseppe

L'attività agricola essenziale della Società Semplice Agricola Gaetano è quella di coltivazione dell'olivo i cui frutti vengono successivamente trasformati in olio d'oliva nell'oleificio di proprietà, conservato in apposite cisterne, confezionato all'interno dell'azienda stessa e successivamente venduto. L'oleificio, denominato "Oleificio San Giuseppe" utilizza un impianto di trasformazione a ciclo continuo, con sistema di estrazione a freddo entro 24 ore dalla raccolta. L'attività agricola di trasformazione del prodotto viene effettuata anche per conto di terzi, tuttavia, la quantità di olive di produzione propria impiegata nel processo di trasformazione prevale sulla quantità di olive acquistata da terzi: tale prevalenza fa in modo che la società possa mantenere di società agricola. In dettaglio, si possono distinguere tre fasi della produzione olearia:

- ❖ coltivazione della materia prima: come detto in precedenza, la SSA Gaetano possiede circa 7.000 piante d'ulivo. È opportuno ricordare che oltre alle produzioni proprie di olivo però, nel rispetto del principio di prevalenza, la società svolge l'attività di trasformazione anche delle coltivazioni di terzi.

¹⁰⁸ La società ha richiesto l'intervento della misura 6.4.1 del PSR Calabria, con l'intento di voler espandere la propria attività attraverso la costruzione di un Mini Caseificio. Tale progetto è dettagliato nel paragrafo 4.4.1.

- ❖ lavorazione: le olive vengono lavorate entro 24 ore dalla raccolta, al fine di mantenerne inalterate le caratteristiche qualitative, nel moderno impianto di trasformazione¹⁰⁹ aziendale di idonea capacità di molitura e l'olio prodotto viene selezionato e suddiviso per categoria:
 - Olio Vergine
 - Olio extravergine
 - Olio extravergine DOP
- ❖ confezionamento: può avvenire in bottiglie da 0.25, 0.50, 0.75, 1.0 litri, o latte da 0.20, 1.0, 2.0, 3.0, 5.0, 10 e 20 litri.

Tale processo produttivo è finalizzato alla produzione di un olio extravergine d'oliva di qualità, con una produzione media annua di 850 quintali.

Nel 2016 la SSA Gaetano ha scelto di valorizzare, oltre alla certificazione DOP dell'olio extravergine di oliva già attuata da alcuni anni, la certificazione BIO.

Attualmente essa è in una fase di conversione al metodo biologico e, superati i 3 anni di introduzione, riceverà la certificazione di olio extravergine d'oliva BIO. In più, grazie all'attività promozionale¹¹⁰ che la società agricola porta avanti da qualche tempo, essa è presente sul mercato nazionale e internazionale con l'intera gamma di prodotti: olio vergine, olio extravergine ed olio extravergine DOP¹¹¹.

4.2 Attività di agriturismo: Agriturismo Le Carolee

La Società Semplice Agricola Gaetano comprende come attività connessa a quella principale anche l'attività di ricezione ed ospitalità sancita dal comma 3 dell'art. 2135 cod. civ, ovvero l'attività di agriturismo, che in questo caso specifico prende il nome di “Agriturismo Le Carolee”.

La tenuta Le Carolee si compone di due antiche case fortificate nei primi anni dell'Ottocento, ai tempi del brigantaggio. I casolari in questione sono destinati all'attività di ospitalità e ricezione per un massimo di 24 posti letto, nonché di ristorazione e, nello specifico si distinguono in:

- ❖ Casa Rossa: struttura ricettiva costituita da sette camere matrimoniali con servizi privati, con capacità di ricezione massima di 14 – 16 persone;
- ❖ Casa Bianca: struttura residenziale indipendente per soggiorni settimanali, all'interno della quale i clienti, di solito famiglie, per un massimo di 6 – 8 persone.

¹⁰⁹ Tali impianti sono stati interamente rinnovati nel 2015. A tal proposito si veda il paragrafo 4.3.

¹¹⁰ L'attività promozionale è svolta attraverso la partecipazione a fiere, il sito web dell'azienda ed i social network.

¹¹¹ Ad esempio, la SSA Gaetano vende il proprio olio extravergine DOP a “Eataly”, catena di punti vendita di prodotti di alta qualità.

La Casa Rossa dispone anche di una piscina all'aperto e di un locale ristorante con capienza di 50 persone, all'interno del quale i clienti dell'agriturismo possono consumare colazione, pranzo e cena¹¹² e degustare i prodotti aziendali.

4.3 L'imposizione fiscale della Società Semplice Agricola Gaetano

La SSA Gaetano adotta il regime della contabilità semplificata¹¹³, il quale consente di ottenere dei vantaggi quali la semplificazione delle registrazioni contabili, minori obblighi documentali e formali quali la redazione del bilancio d'esercizio e, quindi, minori costi per la gestione contabile. C'è comunque da sottolineare che l'imposizione fiscale a cui sono soggette le attività agricole è fissata in maniera diversa rispetto a quella delle attività commerciali, poiché, si tiene conto del fatto che l'agricoltura, non tanto perché considerata settore debole dell'economia nazionale, ma è sempre soggetta, nel corso dell'anno, all'influenza di agenti atmosferici che ne possono variare i risultati.

4.3.1 Imposta sul Valore Aggiunto – IVA

La Società Semplice Agricola Gaetano non può avvalersi del regime di esonero IVA poiché il proprio volume d'affari supera gli € 7.000, ammontando in totale ad € 311.603¹¹⁴ e, nello specifico ad € 272.627 per l'attività di produzione olearia e ad € 38.976 per l'attività agrituristica.

A questo punto, il regime ad essa naturalmente applicato sarebbe quello agricolo semplificato. Tuttavia, poiché l'IVA pagata sugli acquisti risulta considerevole e, al contempo, la società produce e vende beni ad aliquota IVA bassa, al 4% o al 10%, su entrambe le attività la società ha deciso di optare per il regime ordinario IVA. Oltre a ciò, tale decisione è stata dovuta anche al fatto che la SSA Gaetano è solita effettuare numerosi investimenti, i quali verranno illustrati nel paragrafo 4.4, e di conseguenza, il regime ordinario IVA permette di salvaguardare la detrazione IVA che, nel caso di applicazione del regime semplificato IVA, sarebbe stata persa.

¹¹² È necessario specificare che possono usufruire del locale ristorante non solo i turisti dell'Agriturismo Le Carolee ma anche gli esterni, anche per lo svolgimento di eventi particolari, tenendo conto della capienza massima dello stesso.

¹¹³ Il regime della contabilità semplificata è il cosiddetto regime naturalmente applicato alle imprese individuali, società di persone ed enti non commerciali che, durante l'intero anno solare, abbiano ricavi non eccedenti i seguenti limiti:

- ❖ euro 400.000, qualora abbia per oggetto attività di prestazioni di servizi;
- ❖ euro 700.000, qualora abbia per oggetto attività diverse dalle prestazioni di servizi.

¹¹⁴ L'importo in questione fa riferimento al periodo d'imposta 2016.

Dal punto di vista numerico, in riferimento all'ultima dichiarazione IVA presentata¹¹⁵:

- ❖ l'attività di produzione olearia ha registrato IVA a debito per € 11.626 e IVA a credito per € 12.118. La differenza genera un credito IVA pari ad € 492¹¹⁶. Tale credito è giustificato anche dal fatto che nell'anno 2016 la società ha sopportato ingenti spese per manutenzione e ristrutturazione e approvvigionamento di beni strumentali ammortizzabili;
- ❖ l'attività di agriturismo ha registrato un ammontare di € 4.242 per quanto riguarda l'IVA a debito e di € 2.541 per l'IVA a credito. La differenza genera un debito IVA di € 1.701.

4.3.2 Imposta sul Reddito – IRPEF

La Società Semplice Agricola Gaetano è una società di persone e, per natura, rientra tra quelle categorie di società le cui imposte sui redditi vengono determinate a seguito del calcolo dell'IRPEF (imposta sul reddito delle persone fisiche).

Al fine della dichiarazione dei redditi, la SSA Gaetano si avvale del modello Redditi SP, con il quale sono stati compilati:

- ❖ il quadro RA, relativo ai redditi dei terreni;
- ❖ il quadro RG, relativo ai redditi d'impresa in regime di contabilità semplificata;
- ❖ il quadro RN, relativo ai redditi della società da imputare ai soci;
- ❖ il quadro RO, contenente l'elenco nominativo degli amministratori e dei rappresentati e dati relativi ai singoli soci e ritenute attribuite;
- ❖ il quadro RS, relativo ai prospetti comuni ai quadri compilati;
- ❖ il quadro RU, relativo ai crediti d'imposta.

Così come discusso nel paragrafo 2.2, l'IRPEF è un'imposta diretta sul reddito e progressiva per scaglioni, la cui base imponibile è il risultato della sommatoria di tutti i redditi in capo alla società, al netto degli eventuali oneri deducibili.

¹¹⁵ Modello IVA 2017 per il periodo d'imposta 2016.

¹¹⁶ Tuttavia, questo risultato non è il credito effettivo che la SSA Gaetano vanta nei confronti dell'Erario in quanto, dalle dichiarazioni precedenti risultano altri crediti d'imposta riferiti all'attività di produzione olearia. In totale, in riferimento alla sola attività di produzione olearia, la SSA Gaetano rispetto a tale attività vanta un credito IVA ammontante ad € 8.242.

È necessario effettuare una distinzione nel calcolo del reddito complessivo della SSA Gaetano, tra le due attività che esse svolge:

- ❖ l'attività agricola di coltivazione di frutti oleosi e molitura, per natura, vista la prevalenza di olive proprie rispetto a quelle di terzi nel processo di trasformazione, rientra tra quelle attività che, nel rispetto della potenzialità del terreno ai sensi dell'art. 32 del T.U.I.R., può determinare il proprio reddito complessivo su base catastale e, di conseguenza, sulla base del reddito dominicale e del reddito agrario;
- ❖ l'attività connessa di agriturismo, per natura rientra in un regime specifico rispetto alle altre attività agricole. Il regime naturale di calcolo del reddito per gli agriturismi è il regime forfetario in base al quale si applica ai ricavi il coefficiente del 25%. Tuttavia, la SSA Gaetano ha optato, per la determinazione del reddito dell'Agriturismo Le Carolee, per l'applicazione del metodo ordinario¹¹⁷, in base al quale l'attività agrituristica determinerà il proprio redditi sulla base del reddito d'impresa attraverso il metodo a costi, ricavi e rimanenze.

Ciò premesso, nel caso specifico della SSA Gaetano, sul piano quantitativo, in riferimento all'ultima dichiarazione disponibile¹¹⁸, la base imponibile per il calcolo dell'IRPEF risulta pari a € 27.619 e, in particolare, costituita da:

- ❖ reddito dominicale imponibile pari a € 3.790;
- ❖ reddito agrario imponibile per un ammontare di € 2.538;
- ❖ reddito d'impresa per un ammontare di € 21.291, dato dalla differenza tra componenti positivi di reddito pari a € 39.953 e componenti negativi pari a € 18.662.

Alla società in questione è inoltre riconosciuto un credito d'imposta residuo pari a € 2.945. È necessario sottolineare che la quota IRPEF dovuta non grava in capo alla società che, di conseguenza non è tenuta ad effettuare il relativo pagamento ma essa è ripartita tra i soci in relazione alla loro quota di partecipazione al capitale sociale.

Per contro, ciascun socio includerà, nella propria dichiarazione IRPEF, tra gli altri, anche la quota parte di reddito derivante dalla partecipazione in tale società.

¹¹⁷ Tale scelta è stata effettuata barrando nella dichiarazione IVA il rigo VO32 che prende il nome di "AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, legge n. 413/1991)".

¹¹⁸ A seguito delle scadenze prestabilite dalla legge, non essendo stata ancora presentata una dichiarazione 2018 concernente i redditi dell'anno 2017, l'ultima dichiarazione dei redditi disponibile è il modello Redditi SP 2017, riferita dunque, al periodo d'imposta 2016.

Proporzionalmente alla quota di partecipazione il reddito imponibile è così suddiviso tra i soci:

Soci	Quota di partecipazione	Quota di reddito spettante	IRPEF totale dovuta
Gaetano Clotilde	40,62%	€ 11.519	€ 2.649,37
Gaetano Federico Antonio	40,62%	€ 11.219	€ 2.649,37
Sorrentino Laura	9,38%	€ 2.591	€ 595,93
Torchia Maria Antonietta	9,38%	€ 2.591	€ 595,93
Totale	100%	€ 27.619	€ 6.490,60¹¹⁹

4.3.3 Imposta Regionale sulle Attività Produttive – IRAP

Nonostante l'entrata in vigore delle Legge di Stabilità 2016, la quale ha previsto l'esenzione IRAP per alcune categorie di soggetti elencati nel paragrafo 2.3, per l'attività di agriturismo tale imposta è ancora prevista. L'IRAP è un'imposta a stampo regionale la cui aliquota varia in base alla regione di appartenenza, che in questo caso specifico è la Calabria.

Sul piano quantitativo l'IRAP viene calcolata sul valore della produzione netta, che nel caso della SSA Gaetano ammonta ad € 3.717¹²⁰. Applicando a tale ammontare l'aliquota regionale fissata al 4,82%, si ottiene un totale imposta pari ad € 179¹²¹.

4.3.4 Altre imposte

Tra le altre imposte in caso alla SSA Gaetano, così come definite dai paragrafi 2.4 e 2.5 vi sono l'IMU e il diritto Camerale. Quanto all'IMU, la società in sede di compilazione del modello Redditi 2017 ha, nel quadro RA dei terreni, barrato la casella IMU non dovuta in riferimento al fatto che il terreno agricolo rientra tra le ipotesi di esenzione IMU poiché con particolari caratteristiche di ubicazione e di destinazione. Solo una porzione di terreno posseduto dalla società risulta

¹¹⁹ Suddetta sommatoria viene definita al fine di dimostrare l'impatto dell'imposizione IRPEF sul montante redditi della società, senza tener conto delle addizionali previste dalla Regione Calabria.

¹²⁰ L'ammontare netto del valore della produzione è ridotto in maniera significativa rispetto al valore della produzione lordo e tale situazione è in maniera particolare dovuta alla presenza ed all'applicazione della deduzione per contributi volontari ai consorzi obbligatori ammontanti ad € 13.000.

¹²¹ Tale risultato non è effettivamente ciò che la società andrà a pagare all'Erario poiché dalla precedente dichiarazione risulta un credito d'imposta pari ad € 5.167 e, di conseguenza, la SSA Gaetano vanta in totale nei confronti dell'Erario un credito IRAP pari ad € 4.928.

assoggettata ad IMU e, nell'anno 2017 è stato pagato un acconto di € 13 ed un saldo di € 14, per un totale IMU pari ad € 27.

Quanto al diritto camerale, così come discusso nel paragrafo 2.5.2, la Società Semplice Agricola Gaetano essendo società semplice agricola iscritta al registro delle imprese paga il diritto camerale in misura fissa pari ad € 60.

4.3.5 L'impatto dell'imposizione diretta e indiretta sul conto economico della SSA Gaetano

Nell'esercizio 2016 la SSA Gaetano ha conseguito ricavi per un ammontare totale di € 39.953 e costi per un ammontare di € 18.662. Nel medesimo periodo, l'imposizione fiscale diretta e indiretta che impatta sulla SSA Gaetano comprende:

- ❖ IVA per un totale di € 1.209¹²²;
- ❖ IRAP per un totale di € 179;
- ❖ IMU per un totale di € 27;
- ❖ Diritto Camerale per un totale di € 60.

Come enunciato dal paragrafo 4.3.2, non rientra tra le imposte gravanti sulla società l'IRPEF in quanto versata dai soci in proporzione alla quota di partecipazione al capitale sociale. Ciò detto, la pressione fiscale totale della SSA Gaetano nel 2016 ammonta ad € 1.475.

Confrontando tale risultato con i costi totali rilevati, nel periodo d'imposta di riferimento, si può affermare che i debiti tributari incidono per circa l'8% sul totale dei costi dell'esercizio 2016.

4.4 Agevolazioni e prospettive future

4.4.1 PSR Calabria: le diverse misure di intervento richieste dalla SSA Gaetano

Al fine di sviluppare e migliorare le proprie attività, la SSA Gaetano è solita effettuare ingenti investimenti. A tal proposito, essa ha richiesto alcune delle misure offerte dalla PAC, e più nello specifico dai PSR¹²³ della Regione Calabria.

Nel corso degli anni la società ha partecipato ai seguenti bandi relativi alle misure del PSR della Regione Calabria: misura 121, misura 4.1.1 e misura 6.4.1.

Nel 2011 la SSA Gaetano ha richiesto l'intervento della misura 121 – “Ammodernamento delle aziende agricole”, per la quale sono stati stanziati in totale € 80.000.000 e, tra i cui obiettivi

¹²² Il suddetto importo è scaturito dalla differenza tra IVA a debito, scaturita dalle operazioni di gestione dell'Agriturismo Le Carolee ed ammontante ad € 1.701 e IVA a credito, scaturita dalle operazioni riguardanti l'attività di produzione olivicola e molitura ed ammontante ad € 492.

¹²³ Il Programma di Sviluppo Rurale (PSR), che può essere sia nazionale che regionale, è compreso nel secondo pilastro della Politica Agricola Comune (PAC). Si veda in proposito il paragrafo 3.2.

spiccano da una parte l'accrescimento della competitività attraverso l'ammmodernamento aziendale, l'introduzione e lo sviluppo di tecnologie innovative e d'altra parte l'incremento dell'efficienza attraverso la razionalizzazione dei processi produttivi, al fine di ridurre i costi di produzione, incrementare il valore aggiunto e la qualità delle produzioni agricole. La SSA Gaetano essendo possessore della qualifica IAP e la cui produzione riguarda prodotti di qualità (DOP, IGP e DOC), per l'accesso a tale misura, ha dichiarato, per quanto riguarda la filiera olio le seguenti priorità: "acquisto di macchine e attrezzature che assicurano una riduzione dei costi di produzione e riconversione varietale e realizzazione di nuovi impianti, nelle aree particolarmente vocate per la singola specie nei comprensori identificati come prioritari, utilizzando varietà che rispondono alle esigenze del mercato e garantiscono un ampliamento dei calendari di produzione e commercializzazione".

La richiesta di contributo presentata dalla SSA Gaetano nel 2011, a seguito di un ricorso e alcune modifiche al business plan presentato dalla stessa, è stata accolta nel 2015.

La seguente tabella riepilogativa riporta il dettaglio di spesa e il contributo richiesto e riconosciuto:

Spesa ammessa € 466.590			
Misura	Tipo di intervento	Spesa totale	Contributo ammesso al 40%
121.01.02	Acquisto nuove macchine e attrezzature agricole	€ 356.590	€ 142.636
121.01.07	Riqualificazione fabbricato rurale	€ 110.000	€ 44.000
Totale		€ 466.590	€ 186.636

L'investimento così condotto dalla SSA Gaetano ha permesso di modernizzare e ristrutturare il frantoio e, di conseguenza, di raggiungere da un lato i risultati economici attesi, mantenendo un sostanziale equilibrio finanziario e dall'altro adeguati livelli di ricaduta produttiva, commerciale, economica ed occupazionale tali da migliorarne la presenza strategica sul mercato e il grado di efficienza.

Nel 2016 la società ha richiesto un ulteriore intervento relativo alla misura 4.1.1 – "Investimenti nelle aziende agricole", la quale è volta a sostenere gli investimenti di ammodernamento, ristrutturazione ed innovazione all'interno delle aziende agricole il cui fine è quello del miglioramento della competitività e della sostenibilità aziendale e ancora della qualità delle produzioni regionali. La dotazione finanziaria stanziata per tale intervento ammonta in totale ad € 40.000.000. Tuttavia, per un ricorso effettuato a seguito di un'erronea bocciatura per mancanza di

documentazione, il contributo relativo a tale misura non è stato ancora accolto poiché la pratica è in via di riesame.

Nello specifico, la società ha redatto un piano di investimenti, al fine della riduzione dei costi di produzione e dell’impatto ambientale, ma anche di migliorare le condizioni relative alla sicurezza sul lavoro e la qualità della produzione di olio di oliva, illustrato nella seguente tabella riepilogativa:

Voci di spesa	Spesa prevista	Contributo richiesto¹²⁴
Acquisto di nuovi macchinari e attrezzature	€ 84.048,00	€ 37.821,60
Ammodernamento di immobili	€ 59.920,00	€ 26.964,00
Acquisizione di immobilizzazioni immateriali: funzionalità e-commerce	€ 6.911,30	€ 3.110,09
Attrezzature per investimento comparto ovi-caprino	€ 21.221,52	€ 9.549,69
Completamento della linea di imbottigliamento	€ 23.740,47	€ 10.683,21
Totale	€ 195.841,29	€ 88.128,58

Infine, nel febbraio 2018, la società ha presentato un progetto relativo alla misura 6.4.1 – “Sostegno ad interventi di diversificazione e multifunzionalità delle imprese agricole”. L’intervento 6.4.1, così come da bando, “sostiene lo sviluppo di attività legate all’agricoltura sociale ed alle fattorie didattiche nonché alla produzione e vendita di prodotti non agricoli e agli agriturismi”.

Per l’attuazione della misura sono stati stanziati fondi per un ammontare totale di € 4.000.000, il cui organismo pagatore è l’ARCEA (Agenzia della Regione Calabria per le Erogazioni in Agricoltura). A tal proposito, le nuove scelte aziendali della SSA Gaetano hanno come obiettivo la creazione e lo sviluppo di attività extra-agricole, in modo tale da ampliare la gamma dei servizi e prodotti offerti, migliorando la competitività e la redditività globale.

¹²⁴ In relazione alle percentuali, diverse da intervento a intervento, stabilite dalla Regione Calabria.

Tra gli investimenti che la società intende effettuare a seguito di tale misura vi è:

- ❖ l'introduzione di piccoli impianti di trasformazione tra cui la costruzione di un Mini Caseificio, a seguito dell'acquisizione di 40 ovi-caprini e la realizzazione di un impianto di Ozono, il quale permetterebbe all'azienda di utilizzare un medicamento naturale privo di controindicazioni¹²⁵;
- ❖ l'introduzione, all'interno dell'Agriturismo Le Carolee, di un Centro Benessere, al fine di migliorare l'offerta turistica vista la crescente domanda di servizi moderni;
- ❖ l'introduzione di spazi destinati allo svolgimento di Attività Didattiche, in maniera tale da consentire alla clientela di effettuare un percorso di conoscenza e osservazione di tutti i processi che svengono svolti nell'azienda.

Per la realizzazione dell'investimento viene preventivata una spesa complessiva di € 183.250,44, di cui il contributo richiesto è pari ad € 91.625,22. Si riporta a tal proposito la seguente tabella riepilogativa:

Tipo di intervento	Spesa prevista	Contributo richiesto¹²⁶
Piccoli impianti di trasformazione	€ 31.344,37	€ 15.672,19
Fattorie Didattiche	€ 33.311,49	€ 16.655,75
Centro benessere	€ 118.594,57	€ 59.297,29
Totale	€ 183.250,44	€ 91.625,22

¹²⁵ Nel luglio 1996, con prot. n. 24482, il Ministero della Sanità ha riconosciuto l'Ozono come "Presidio naturale per la sterilizzazione di ambienti".

¹²⁶ In relazione alle percentuali, diverse da intervento a intervento, stabilite dalla Regione Calabria.

Conclusioni

Il presente elaborato è scaturito da un'analisi dal punto di vista fiscale del settore agricolo al fine di comprovare che il settore agricolo italiano si sta affermando come settore in forte crescita, in grado di giovare anche all'intera economia del Paese e che tale crescita è senza dubbio dovuta da un lato alla favorevole disciplina fiscale che lo caratterizza e dall'altro alle agevolazioni riconosciute a livello nazionale e comunitario.

In primo luogo, nel primo capitolo si sono definite le figure che compongono tale settore, quindi imprenditore agricolo, imprenditore agricolo professionale e società agricole, con particolare riguardo alle caratteristiche che tali figure devono possedere per essere considerate tali e, di conseguenza, essere riconosciute titolari dei requisiti per ciò che riguarda i molteplici vantaggi ad esse riconosciuti. Particolare attenzione è stata data anche alle altre attività emergenti in agricoltura quali l'agriturismo, che nel corso degli anni si sta affermando come attività economicamente rilevante sia nel settore agricolo che per l'economia italiana. Infatti, ad oggi sono più di 23mila gli agriturismi avviati in Italia, per lo più a conduzione familiare, come nel caso della SSA Gaetano analizzata nel capitolo 4, i quali, stanno vivendo un trend di crescita pari al 2,5% annuo, percentuale di cui addirittura, nei prossimi anni, si prevede un miglioramento.

La crescita del settore agricolo è anche in larga parte dovuta alla favorevole disciplina fiscale ad esso attribuita. Infatti, nel secondo capitolo tale elaborato ha l'obiettivo di analizzare tutte le imposte che gravano sul settore agricolo, tra le quali spiccano l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta sui redditi e l'imposta regionale sulle attività produttive. In particolare, detto capitolo attesta il fatto che sono previste molteplici deroghe ed addirittura esenzioni per particolari categorie di soggetti agricoli ai quali sono riconosciuti determinati requisiti in termini di reddito e di qualifiche specifiche: a tal proposito, infatti, si riportano l'esenzione IVA (regime di Esonero IVA), IRPEF, IRAP e IMU, descritte all'interno del medesimo capitolo. Oltre alle esenzioni, in termini di vantaggi fiscali del settore agricolo vi è anche possibilità da parte del contribuente di decidere in merito all'applicazione di alcune imposte.

Si pensi, a tal fine, all'IVA, analizzata nel paragrafo 2.1: il sistema fiscale sostiene in modo concreto l'impatto di questa imposta nel settore, riservando al contribuente libera scelta nella definizione del regime IVA in base alla convenienza economica dell'azienda agricola, che sia in forma individuale o in forma societaria.

Come illustrazione di questo concetto al capitolo 4 è riportato il caso della Società Semplice Agricola Gaetano, la quale ha optato, in luogo del regime speciale IVA e per convenienza economica, per il regime ordinario IVA.

Ad oggi il settore dell'agricoltura è per certo uno dei settori che più di tutti hanno contribuito alla crescita complessiva dell'economia italiana e tale crescita è senza dubbio dovuta, oltre che alla favorevole disciplina fiscale ad esso attribuita, anche alle molteplici agevolazioni riconosciute. A tale scopo è stato redatto il terzo capitolo, il quale descrive le agevolazioni previste per il settore agricolo sotto forma sia di agevolazioni fiscali che di agevolazioni in termini finanziari. Difatti, si enuncia da un lato le agevolazioni fiscali previste a livello nazionale dalla legge di Bilancio 2018, la quale, come descritto, contiene sia novità che riconferme delle leggi di Bilancio precedenti e, dall'altro le agevolazioni a livello comunitario garantite dall'Unione Europea con la politica agricola comune.

Un esempio di quanto affermato è dato dalle giovani aziende agricole, alle quali sono riconosciuti molteplici vantaggi enunciati nel paragrafo 3.1.1 e, le quali, secondo un'analisi della Coldiretti relativa al terzo trimestre 2017, nel 2017 hanno raggiunto un ammontare totale di oltre 50.000 unità, iscritte al registro delle Imprese, con una crescita totale del 9%. Questo dato classifica l'Italia al vertice in Europa nel numero di giovani in agricoltura e, grazie all'introduzione, con la legge di Bilancio 2018, del contratto di affiancamento in agricoltura, se ne prevede un ulteriore aumento.

I tre capitoli finora descritti sono in concreto illustrati nel quarto ed ultimo capitolo dell'elaborato, il quale si concentra sull'analisi, dal punto di vista delle caratteristiche, dell'imposizione fiscale e delle agevolazioni di un'azienda agricola: la Società Semplice Agricola Gaetano.

In particolare, l'analisi fiscale della società mostra che l'imposizione fiscale del 2016 della SSA Gaetano comprende il debito IVA, IRAP, la quota parte di IMU sui terreni non considerati agricoli e il diritto camerale. Se si va nel profondo si nota che anche se IVA e IRAP nel 2016 risultano generare un debito per la società nei confronti dell'erario, in realtà la società ha accumulato crediti d'imposta riferiti ad esercizi precedenti che di fatto compensano tali debiti, andando addirittura, per la quota parte rimanente a generare un credito della società nei confronti dell'erario. Quanto all'IRPEF, essa non è versata dalla società ma dai soci in relazione alla loro quota di partecipazione al capitale sociale.

In breve, possiamo affermare che la società non sopporta una pressione fiscale generale eccessiva, in quanto la maggior parte dei tributi, per varie cause riportate nei paragrafi relativi, sono identificati come crediti d'imposta. Quanto alle agevolazioni usufruite, nel paragrafo 4.4 sono state dettagliate tre misure di intervento inerenti al PSR della relativa regione, di cui la società si è avvalsa per migliorare il proprio assetto e, di conseguenza, la propria produttività agricola. In particolare, solo la prima misura è stata accolta fino ad ora e, tale misura, ha contribuito in maniera significativa alla ristrutturazione e modernizzazione del frantoio, in assenza della quale, per certo, la produttività della società non avrebbe raggiunto gli odierni livelli.

Bibliografia

- Agenzia delle Entrate, circ. n. 1/E/2017.
- Agenzia delle Entrate, circ. n. 8/E/2017.
- Agenzia delle Entrate, circ. n. 19/E/2006.
- Agenzia delle Entrate, circ. n. 44/E/2004.
- Agenzia delle Entrate, circ. n. 50/E/2010.
- Agenzia delle Entrate (2017), *Chiarimenti su agricoltura, opzioni e versamenti*.
- Agenzia delle Entrate, interpello n. 909-216/2006, protocollo 909-32505/2006.
- Agenzia delle Entrate (2018), *Persone fisiche 2018 - istruzioni per la compilazione*.
- Agenzia delle Entrate, *Quadro RA -- Redditi dei Terreni*.
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 93/E/2017.
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 98/E/2016.
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 127/E/2005.
- Albani C., Ansovini G., De Filippis F., Frascarelli A., Leporati S., *La PAC 2014 – 2020*, in coldiretti.com.
- Ambrosio M. (2016), *Agriturismo. Il percorso normativo*, Edizioni Nuova Cultura.
- ANCI, nota di indirizzo del 5 marzo 2018.
- ANCI, nota di indirizzo del 9 settembre 2013.
- Arbore F., De Stefanis C., Fiammelli M., Quercia A., (2016), *Imprenditore agricolo professionale (IAP) società agricola e agriturismo*, Maggioli Editore.
- Barletta G. (2018), *Regime speciale IVA agricoltura*, in messineoconsuting.it.
- Campobasso, G.F. (2014). *Diritto commerciale 1. Diritto dell'impresa*, UTET Giuridica.
- Codice civile, art. 2083.
- Codice civile, art. 2135.
- Comunità Economica Europea, direttiva n. 159/1972.
- Comunità Economica Europea, regolamento n. 1278/1988.
- Comunità Economica Europea, regolamento n. 2092/1991.
- Commissione Europea (2016), *Sviluppo rurale 2014- 2020*.
- ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 16/2018, *Credito d'imposta al 65% per gli agriturismi. Entro febbraio le domande per il 2017*.
- ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 26/2018, *Super ed iperammortamento: in agricoltura, una chance per pochi*.
- ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 57/2018, *I chiarimenti del Ministero offrono nuove opportunità alla vendita diretta*.

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 58/2018, *Le società agricole dichiarano in opzione il reddito dominicale?*.

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 60/2018, *Bonus agriturismi: vicino il giorno del click day.*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 63/2017, *La scelta del regime IVA non deve essere un salto nel buio.*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 65/2018, *Vendita diretta di prodotti agricoli: importanti aperture ma manca ancora il centesimo per fare il milione.*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 77/2018, *Street food agricolo: l'ANCI fissa alcuni importanti paletti.*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 86/2018, *PAC post 2020 – Presto le prime proposte, tra un anno l'approvazione.*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 235/2015, *Il regime speciale IVA in agricoltura.*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 278/2017, *Dichiarazione IRAP sì, dichiarazione IRAP no: ad ogni soggetto la sua regola.*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 295/2014, *Attività agricole nel mirino del Fisco. I requisiti per passare indenni i controlli sulle attività agrituristiche.*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 365/2017, *IMU e TASI: in arrivo la scadenza del termine per il saldo.*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 382/2017, *Una PAC per un'agricoltura smart (di Angelo Frascarelli).*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 383/2017, *Passaggio generazionale in agricoltura: nuove opportunità nella Legge di Bilancio.*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 387/2017, *Legge di Bilancio 2018: in arrivo sgravi contributivi per giovani lavoratori!.*

ConsulenzaAgricola.it, circ. n. 397/2017, *Approvata la Legge di Bilancio 2018 tra opportunità e critiche.*

Corte di Cassazione, ordinanza 18071/2017.

Corte di Cassazione, sentenza 24430/2008.

Decreto interministeriale del 21 aprile 2011.

Decreto interministeriale del 26 gennaio 2016, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 39 del 17 febbraio 2016.

Decreto Ministeriale n. 6513/2014.

Direzione Generale delle Politiche Internazionali e dell'Unione Europea (MIPAAF), *Uno sguardo sulla PAC dalle origini ad oggi.*

D.l. n. 35/2005.

D.l. n. 194/2009, nel testo modificato con la legge di conversione n. 25/2010, art. 2 comma 4-bis.

D.l. n. 557/1993, convertito in legge n. 133/1994, e a sua volta modificato con il DPR n. 139/1998.

D.lgs. n. 4/2012 (*ex d.lgs. n. 226/2001*).

D.lgs. n. 99/2004.

D.lgs. n. 101/2005.

D.lgs. n. 228/2001.

D.lgs. n. 446/1997, pubblicato nel supplemento ordinario n. 252 alla Gazzetta Ufficiale n. 298/1997.

DPR n. 131/1986, così come modificato dall'art 10 d.lgs. n. 23/2011, e così come successivamente ulteriormente modificato dall'articolo 1 comma 905, legge 28 dicembre 2015.

DPR n. 442/1997.

DPR n. 476/2001.

DPR n. 597/1973.

DPR n. 601/1973.

DPR n. 633/1972.

DPR n. 917/1986 (T.U.I.R.).

Fontana C. (2017), *La fiscalità delle imprese agricole*, Giappichelli Editore.

Fiscomania (2016), *Quadro RA modello Redditi: i terreni*, fiscomania.com.

Fossati A. (2013), *Manuale di diritto urbanistico e dell'edilizia della Regione Lombardia*, Giappichelli Editore.

Frascarelli A. (2018), *PAC e imprese agricole: sessant'anni di adattamento*, in "il Polesine".

Gambina A. (2017), *La dichiarazione dei redditi dei terreni nel modello 730/2017 [Guida alla compilazione del Mod. 730/2017—Quadro A]*, medium.com.

Hogan P. (2017), *Il futuro dell'alimentazione e dell'agricoltura*, Commissione Europea.

INPS, circ. 85/2017.

INPS, circ. 85/2004.

INPS, circ. 212/1998.

Legge di conversione del decreto legge n. 262/2006, art. 34.

Legge n. 96/2006 (*ex legge 730/1985*).

Legge n. 102/1992.

Legge n. 126/1985.

Legge n. 153/1975, art. 12.

Legge n. 160/1975.

Legge n. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018).

Legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016).

Legge n. 220/2010 (Legge di Stabilità 2011), art. 1, comma 41.

Legge n. 227/2001, art. 2.

Legge n. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017).

Legge n. 233/1990, art. 13.

Legge n. 234/2012, art. 52.

Legge n. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007).

Legge n. 313/2004.

Legge n. 448/2011.

Legge n. 910/1966, art. 12.

Legge n. 984/1977.

Legge n. 1047/1957.

Legge della provincia autonoma di Bolzano n. 17/2001.

Ministero della Sanità, protocollo n. 24482/1996.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, nota 26505/2018.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto del 22 maggio 2017.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto ministeriale del 20 gennaio 1990.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, risoluzione n. 1/DF/2018.

Ministero delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali (2017), *Politiche Agricole Europee e Internazionali, Report attività 2016*.

Ministero delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali, *Riforma della PAC 2014 – 2020*.

Ministero dello sviluppo economico, risoluzione 380940/2017.

Ministero dello sviluppo economico, risoluzione 59196/2018.

Milani F. (2018), *Regimi IVA in agricoltura: cuciti su misura*, in studiopadoan.com.

Monti L. (2016), *Politiche dell'Unione Europea, la programmazione 2014 – 2020*, LUISS University Press.

Napolitano G. (2017), *IRAP nel settore agricolo: i chiarimenti dell'Agenzia*, in fiscooggi.it.

Notari T. (2014), *Le Società Agricole. Indicazione Della Dizione "Società Agricola"*, in studiolegalenotari.it.

Occelli F., Varrasi G. (2016), *Diritto Commerciale*, Key Editore.

Ottaviani L. (2017), MIPAAF, *Report di avanzamento della spesa pubblica dei PSR 2014 – 2020, quarto trimestre 2017*, in Reterurale.it.

Portale R. (2017), *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto 2017*, Giuffrè Editore.

Scappini L. (2015), *La rettifica del passaggio dal regime speciale all'ordinario e viceversa – II parte*, in Euroconference (ecnews.it).

Tasse-Fisco (2018), *Come dichiarare i redditi dei terreni nel modello 730 o Unico 2017*, in tasse-fisco.com.

Tasse-Fisco (2018), *Reddito Agrario da Terreni e allevamento: cos'è, calcolo, tassazione, esclusioni ed esenzioni*, in tasse-fisco.com.

Tasse-Fisco (2018), *Reddito dominicale: cos'è e come si calcola*, in tasse-fisco.com.

Testo IVA, art. 39.

TFUE, art. 39.

TFUE, art. 294.

Tosoni G.P. (2003), *Agricoltura e fisco*, il Sole 24 Ore.

Trombetti S. (2017), *Guida operativa 2018*, in caafcgiltoscana.com.

T.U.I.R., art. 32.

T.U.I.R., art. 164.

Unione Europea, regolamento n. 907/2014.

Unione Europea, regolamento n. 1234/2007.

Unione Europea, regolamento n. 1257/1999.

Unione Europea, regolamento n. 1305/ 2013.

Unione Europea, regolamento n. 1306/ 2013.

Unione Europea, regolamento n. 1307/ 2013.

Unione Europea, regolamento n. 1308/ 2013.

Unione Europea, regolamento n. 1407/2013.

Unione Europea, regolamento n. 1408/2013.

Unione Europea, regolamento n. 2081/1992.

Unione Europea, regolamento n. 2082/1992.

Venturi C. (2007), *L'impresa agricola, l'imprenditore agricolo professionale (IAP) e le società agricole*, in tuttocamere.it.