

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI BOLOGNA

FACOLTÀ DI ECONOMIA E COMMERCIO

Istituto di Scienze delle Finanze della Facoltà di Giurisprudenza

Corso di Perfezionamento in Studi Aziendali e Professionali

L'ATTIVITA' AGRICOLA E L'IMPRESA AGRICOLA AI FINI DELL'IMPOSIZIONE DIRETTA

Presentata da:

MAURO MICHELINI

Relatore: Chiar.mo Prof.

ADRIANO DI PIETRO

Anno Accademico 1981-82

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI BOLOGNA

FACOLTÀ DI ECONOMIA E COMMERCIO

Istituto di Scienze delle Finanze della Facoltà di Giurisprudenza

Corso di Perfezionamento in Studi Aziendali e Professionali

**L'ATTIVITA' AGRICOLA E L'IMPRESA AGRICOLA
AI FINI DELL'IMPOSIZIONE DIRETTA**

Presentata da:

MAURO MICHELINI

Relatore: Chiar.mo Prof.

ADRIANO DI PIETRO

Anno Accademico 1981-82

INDICE.

CAPITOLO I: I REDDITI FONDIARI.

- 1) Premessa.
- 2) I redditi fondiari.
 - a) Il reddito dominicale dei terreni.
 - b) Il reddito agrario.

CAPITOLO II: LE ATTIVITA' AGRICOLE.

- 1) Generalità.
- 2) La coltivazione del terreno.
- 3) L'allevamento degli animali.
- 4) Le attività dirette alla manipolazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli.
 - a) Generalità.
 - b) La potenzialità del fondo.
 - c) L'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa.
 - d) L'attività di manipolazione e di trasformazione.
 - e) L'alienazione dei prodotti.

CAPITOLO III: L'IMPRESA AGRICOLA.

- 1) La determinazione analitica del reddito di impresa agricola.

- 2) La determinazione forfettaria
del reddito di impresa agricola.

**CAPITOLO IV: L'IMPUTAZIONE DEL REDDITO AGRARIO E DEL
REDDITO DI IMPRESA AGRICOLA;**

- 1) Generalità.
- 2) La conduzione individuale del fondo.
- 3) La conduzione associata del fondo.
- 4) La conduzione in società del fondo.

CAPITOLO V: ESERCITAZIONE.

BIBLIOGRAFIA.

CAPITOLO I: I REDDITI FONDIARI.

1) Premessa.

Il legislatore della Riforma Tributaria ha distinto i redditi in 5 categorie riconducibili, tuttavia, in due categorie fondamentali (art. 6/597):

- a) redditi di natura commerciale o d'impresa;
- b) redditi di natura non commerciale o non d'impresa (fondiari, di capitale, di lavoro, diversi).

I redditi fondiari a loro volta si suddividono in redditi dominicali dei terreni; redditi agrari e redditi dei fabbricati.

Il presente lavoro sarà comunque limitato all'esame del reddito dominicale dei terreni e del reddito agrario, disciplinati dal Titolo 2° del DPR 597/73.

2) REDDITI FONDIARI.

a) Reddito dominicale dei terreni.

La norma che disciplina il reddito in oggetto non fornisce inizialmente la definizione dello stesso, ma stabilisce una relazione di oggetto-soggetto che consente di attribuire la titolarità del reddito dominicale dei terreni al possessore a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto od

altro diritto reale, di terreni atti alla produzione agricola che non siano stati adibiti all'esercizio di specifiche attività commerciali(1).

Solo più avanti nella trattazione della norma(2) troviamo la definizione di reddito imponibile, che non è comunque pari a quello effettivo, ma alla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno adibito ad attività agricola, determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo e delle deduzioni spettanti per ciascuna qualità e classe del terreno ai sensi della legge catastale, rivalutato moltiplicandolo per un coefficiente stabilito, ogni biennio, con decreto del Ministero delle Finanze(3). Norme particolari regolano inoltre i casi di variazione del reddito e delle tariffe, e delle relative denunce, nonché le perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali(4). Poiché la qualità di soggetto passivo d'imposta si consegue con il semplice possesso della fonte produttiva ne deriva che l'attribuzione del reddito avverrà sia nei confronti del possessore del terreno a titolo di proprietà o

1) Art. 22/597/73;

2) Art. 24/597/73;

3) Art. 24/87/597;

4) Art. 25/6/7/597.

di altro diritto reale, sia nei confronti dei singoli assegnatari, i quali hanno la libera disponibilità ed il pieno godimento dei terreni in questione, iscritti in catasto a loro nome, a nulla rilevando che l'acquisto della proprietà sia differito al momento dell'integrale pagamento del prezzo convenuto per la vendita(5), ma non nei confronti degli affittuari del terreno i quali risulteranno invece soggetti passivi d'imposta del solo reddito agrario(6).

Il reddito dominicale rappresenta il corrispettivo del capitale investito permanentemente nell'azienda per l'ap-
prontamento dei ruderi rurali e delle opere di miglio-
ramento del fondo (canali di scolo delle acque); comprende i-
dealmente la rendita fondiaria e l'interesse figurativo
relativo al capitale investito in modo durevole e non
scompare neppure in mancanza della coltivazione del fondo,
in quanto è pur sempre possibile ritrarre dallo stesso
utilità dallo sfalcio delle erbe e dalla raccolta dei pro-
dotti naturali cresciuti sopra di esso.

1° Nota 12/5/75 N.9/656 DG IIDD. Per ~~una~~ una diversa interpre-
tazione si veda più avanti le note 46 e 47.

2) Art. 28/597.

b) Reddito agrario.

Il reddito agrario viene invece definito come quello che deriva dal capitale di esercizio e dal lavoro di organizzazione della produzione impiegati nei limiti della potenzialità del terreno; nell'esercizio di attività agricole sui terreni definiti ai fini del reddito dominicale, posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale, o anche condotti in affitto(7); il capitale di esercizio è costituito dalle scorte vive(bestiame) e dalle attrezzature indispensabili alla coltivazione del fondo, e dal capitale circolante costituito da sementi, concimi, ecc. .

Alla base del reddito agrario può aversi dunque, non soltanto la disponibilità del terreno in forza di un diritto reale così come avviene per il reddito dominicale dei terreni, ma anche quello che deriva da un contratto di affitto; in questo caso la figura del titolare del diritto reale sul terreno si dissocia da quella di colui che gestisce l'azienda agricola; al primo verrà attribuito il solo reddito dominicale, mentre all'affittuario verrà attribuito il reddito agrario(8).

7) Art. 28/597, 1° comma.

8) Art. 29/597, 1° comma.

Il reddito agrario, così come il reddito dominicale dei terreni non rappresenta il reddito effettivamente conseguito dall'imprenditore agricolo, ma un reddito presunto, determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe del terreno secondo le norme della legge catastale; ogni due anni, con decreto, il Ministero delle Finanze emana nuovi coefficienti per la rivalutazione del reddito stesso. Particolari disposizioni regolano anche in questo caso il reddito del possessore o dell'affittuario nell'ipotesi di mancata coltivazione del fondo o di perdite derivanti da eventi naturali: nella fattispecie il reddito agrario non concorre a formare il reddito complessivo dello stesso.

APITOLO II:LE ATTIVITA' AGRICOLE.

)Generalità.

secondo l'art.28/597 sono considerate agricole le attività:

)dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;

)dirette all'allevamento di animali con mangimi ottenibili

per almeno un quarto dal terreno;

)e le attività di manipolazione, trasformazione ed alie-

mazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorchè non svol-

te sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'a-

gricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano

prevalentemente per oggetto prodotti ottenuti dal terreno

e dagli animali allevati su di esso.

)La coltivazione del terreno.

Le attività dirette alla coltivazione del terreno(e alla

silvicoltura)sono poste dal Legislatore Tributario in una

sorte di autonomia rispetto alle altre attività agricole;

esse sono infatti considerate Attività tipicamente ed og-

gettivamente agricole con l'unica condizione che il capi-

itale di esercizio impiegato rimanga nei limiti della poten-

zialità del terreno(9); questo comporta che perchè si abbia attività agricola è sempre necessario che il bene prodotto possa essere ricondotto nel concetto di prodotto della terra, comunque ottenuto e ad essa comunque collegato per la sua esistenza nel suo ciclo produttivo; non è invece indispensabile che la produzione rientri nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa, essendo quest'ultimo requisito richiamato per le sole attività di manipolazione, trasformazione ed alienazione dei prodotti agricoli e zootecnici di cui alla lettera c dell'art. 28/597.

Anche per l'esercizio della silvicoltura non si pone alcun problema, non potendo tale attività eccedere in alcun modo la potenzialità del terreno su cui viene esercitata. Oggetto della silvicoltura sono infatti gli alberi considerati nella loro attitudine immediata e diretta a fornire il legname, con esclusione degli alberi da frutto che rientrano nella più generale coltivazione del terreno(10).

9) Art. 28/597, 1° comma.

10) O. Poli, Boll. Trib. 17/18, pag. 1236.

invece
Diverso si presenta il caso di quelle attività agricole di coltivazione del fondo per l'ottenimento di prodotti in cui il terreno rappresenta solamente un elemento accessorio.

Il caso tipico a questo proposito è rappresentato dalla coltivazione dei funghi, la quale secondo quanto osservato da una nota ministeriale(11) non realizza il requisito della connessione con la potenzialità del fondo quale condizione necessaria per considerare i relativi utili compresi nel reddito agrario accertato catastalmente, ove si consideri la limitatezza della superficie adibita alla coltura dei funghi rispetto alla quantità del prodotto da essa ritraibile, essendo costituita da quella dei soli capannoni (o dalle cave o grotte) e, prevalentemente, dai cassoni disposti su castellature metalliche installate sulle apposite celle di riproduzione; in tale situazione, quindi, il suolo su cui insistono i capannoni offre soltanto la sede della produzione (non diversamente della sede di un impianto industriale); piuttosto che un complesso di energie naturali indispensabili per sostenere una vita vegetale(12).

11) Nota del 5/9/'74 della Dir. Gen. II.DD. .

12) O. Folli pag. 1237.

Contro questa interpretazione si è più volte schierata la Commissione Centrale (13) secondo la quale la funghicoltura non cessa di essere un'attività di natura agraria, sebbene la produzione venga ottenuta con criteri razionali e tecnici completamente nuovi, ma rispondenti alle sue esigenze (coltivazione in superficie, in castelli metallici); a questo proposito è stato ribadito che perché si abbia attività agricola è necessario che il bene prodotto possa comunque essere qualificato come prodotto della terra, seppure di un terreno particolare come può essere il terriccio, o quello che si trova all'interno di cavità umide; e questo in aderenza ad un'interpretazione evolutiva del concetto di tecnologia usata, variabile nello spazio e nel tempo, che permette sia l'adozione di criteri di coltivazione del fondo verticali anziché orizzontali (così come avviene nelle serre dei floricoltori) sia l'adozione di tecniche particolari (ambiente a temperatura costante) senza le quali non sarebbero state neppure possibili le coltivazioni che da sempre sono invece effettuate dagli imprenditori agricoli (si pensi ad esempio ai pali ed ai filari usati nelle vigne).

13) N. 15150 del 16/12/'76 e N. 2902 del 2/3/'77.

In definitiva per ottenere dal terreno un determinato prodotto può ben rendersi necessario l'impiego di capitali o di altri mezzi che opportunamente organizzati concretizzano il fenomeno della produzione. Senza tali elementi non si avrebbe coltivazione del fondo, ma semplice crescita spontanea.

Numerose sono state a questo riguardo le sentenze che hanno ritenuto inalterato il carattere agrario del reddito conseguito: nel caso di attività ortovivaistiche, pur richiedenti un maggior impiego di capitali, di manodopera, ecc. (14); nel caso di coltivazione in serra (15), o con impianto di riscaldamento (16); anche la particolare forma di collocamento del prodotto direttamente nel terreno dell'acquirente può ritenersi compenetrata, come modalità propria del prodotto; nell'organizzazione di vendita a normale completamento del ciclo di produzione del reddito nella coltivazione dei vivai, con la conseguenza che il reddito che ne deriva è di natura agraria, purchè la vendita medesima non ponga in essere una autonoma speculazione commerciale o industriale con il sussidio di mezzi eccedenti la natura del reddito prodotto.

14) C.C. 12/6/57, N. 94738.

15) C.C. 23/2/59, N. 13676.

16) C.C. 22/6/62, N. 61020.

Si tratta evidentemente di sentenze che infuocabilmente recepi-
scono un concetto di attività agricole molto esteso, ^{che permettono di} ~~per far~~
rientrare all'interno delle disposizioni riguardanti il reddi-
to agrario, talune produzioni altamente innovative per il set-
tore effettuate con l'ausilio di capitali non eccedenti tut-
tavia la potenzialità del fondo.

Merita a questo proposito ricordare che nel caso in cui talu-
ne produzioni non vengano ritenute ~~een~~ compatibili con la
nozione di reddito agrario (funghicoltura), si applica ~~(immedia-~~
~~tamente)~~ ~~il 4° comma dell'art. 51~~ riguardante il reddito d'im-
presa. Nel caso in oggetto, se l'attività non riconosciuta ai
fini della determinazione del reddito su base catastale co-
stituisce l'unica attività esercitata sul fondo, il contribuente
si vede tassato unicamente in funzione dei costi e dei ri-
cavi effettivamente inseriti e contabilizzati nell'esercizio
di competenza. Nel caso in cui l'attività ritenuta di natura
commerciale sia esercitata contemporaneamente con attività
di natura agricola, sembra doversi concludere, per il silenzio
della norma (17), che la prima deve essere considerata produttiva
di reddito d'impresa, tassato in base al conto economico,
mentre la seconda di reddito agrario tassato in base alle
risultanze catastali.

17) Il 4° comma dell'art. 51/597/'73 richiama infatti solo
le lettere b, c dell'art. 28/597.

3) L'allevamento degli animali.

La lett. b dell'art. 28/597 riguardante l'allevamento degli animali, così come modificato dal DPR 132 del 5/4/78, mette in rilievo la spinta innovativa portata avanti dal Legislatore tributario, rispetto alle vecchie norme del CC.

L'art. 2135 del CC parlando dell'imprenditore agricolo lo definisce come colui che esercita un'attività diretta all'allevamento del bestiame, intendendo con ciò solo l'allevamento per la riproduzione e la vendita degli animali che producono latte, lana, carne (buoi, pecore) o che vengono utilizzati per i lavori nei campi. Solo nell'ultimo decennio la giurisprudenza ha inserito nel concetto di allevamento del bestiame alcune attività come la bachicoltura, la conigliicoltura, l'avicoltura e l'allevamento e la riproduzione degli animali cosiddetti di bassa corte (galline), sottraendole alla normativa dell'imprenditore commerciale.

Questo sforzo di adeguamento della normativa civilistica alla mutevole realtà economica, è stato bene intuito e recepito dal Legislatore tributario che ha trasformato il concetto di allevamento del bestiame in quello più elastico e dinamico di allevamento di animali, rendendolo indipendente dalla sua diretta connessione con la coltivazione del fondo e dalla

circostanza che i prodotti dell'allevamento siano ottenuti da animali prodotti dallo stesso allevatore o da animali acquistati presso terzi(18); con esso e in seguito all'emanazione del DPR 132/78 è stata introdotta la tabella N 3 che disciplina le specie di animali e i capi allevabili per ettaro nei cui limiti siamo di fronte ad un reddito che mantiene inalterata la caratteristica di reddito agrario determinabile quindi su base catastale. Questo però per quanto riguarda le specie di animali incluse nella tabella di cui sopra; per quanto riguarda invece le altre specie non indicate espressamente nella stessa tabella (allevamento di rane, di lumache, di cani, di animali da pelliccia) la determinazione del reddito dovrebbe essere effettuata, nel silenzio della norma, in via ordinaria utilizzando le disposizioni che si applicano nei confronti delle imprese soggette al regime contabile ordinario o al regime contabile semplificato; e ciò dovrebbe ritenersi valido sia nel caso in cui i capi allevati siano destinati alla vendita, sia nel caso in cui gli stessi siano desti-

nati ad altri usi (riproduzione, produzione di latte, di lana); questa conclusione rappresenta la logica conseguenza delle disposizioni contenute nelle istruzioni ministeriali allegate ai MOD 750/760, laddove la nuova disciplina di determinazione del reddito ai sensi dell'art. 72 ter/597 si rende applicabile a tutte le imprese di allevamento, purchè l'allevamento stesso sia riferito alle specie di animali elencate nella tabella allegato 3 al DM 30/7/80.

Con ciò rendendo impossibile, anche al di là della reale portata delle disposizioni contenute nel Decreto Ministeriale 132/78, per le imprese di allevamento di animali non previsti dalla predetta tabella una determinazione del reddito a fini fiscali che non sia quella derivante esclusivamente dal saldo del Conto Economico dell'esercizio di competenza.

Da notare poi che tra le specie di animali previste dalla tabella sono pure compresi i pesci allevati in funzione della riproduzione e in funzione della destinazione al consumo, con la conseguenza che ne rimangono così

18) Circolare DG ILDD. 10/7/79, N. 19/363378.

~~È esclusa~~ escluse: l'attività di pesca in acque dolci e salse, l'allevamento di rane, di crostacei, di molluschi; la mitilicoltura, l'ostricoltura; questo significa

~~Ne deriva~~ che la piscicoltura, se esercitata in invasi esistenti su terreni censiti in catasto, è produttiva di reddito agrario determinato catastalmente entro i limiti di cui all'art. 28/597 lett. b, e di reddito d'impresa di cui all'art. 72 ter determinato forfettariamente per ogni capo eccedente i limiti di cui sopra, in base al valore medio di reddito agrario attribuito a ciascun capo allevato, moltiplicato con un coefficiente stabilito con Decreto Ministeriale; ma mentre la determinazione forfettaria dei redditi agrari discende direttamente dalla legge delega del 9/10/71 N. 825 e può essere dunque imposta come regime obbligatorio per tutte le imprese agricole, la determinazione forfettaria dei redditi d'impresa, al contrario, non può essere prevista dalle norme delegate se non come regime facoltativo rimesso alla scelta del contribuente (19). Ne consegue che la determinazione del reddito per la parte eccedente il reddito agrario può essere alternativamente effettuata sia con il sistema forfettario, sia attraverso l'esatta contabilizzazione dei costi e dei ricavi insorti nell'esercizio di competenza.

19) Circolare DG II.DD. del 1/12/78 N. 150/9/1000 .

Nel caso in cui l'attività di allevamento di pesci venga invece effettuata in laghi, stagni oppure acque interne(20), siamo sempre di fronte ad attività che vengono considerate in ogni caso di natura commerciale e conseguentemente tassate in base alle norme riguardanti il reddito d'impresa.

La lettera b dell'art. 28/597 nella previgente formulazione considerava attività agricole; l'allevamento di animali ~~ette-~~
~~neti~~ con mangimi "ottenuti" per almeno un quarto dal terreno.

La lettera b dell'art. 28/597 nella nuova formulazione seguita all'introduzione del DPR 132/78 considera ora attività agricola, l'attività di allevamento di animali con mangimi "ottenibili per almeno un quarto dal terreno.

Con la sostituzione del termine "ottenuti" con "ottenibili", in riferimento all'idoneità del terreno a produrre mangimi per gli animali, si è di fatto rimossa la preesistente oggettiva difficoltà di applicare criteri uniformi nella quantificazione del mangime ~~otetenuto~~. Per effetto di tale modificazione, l'attività è ora considerata agraria con riferimento alla idoneità del terreno a produrre almeno un quarto del mangime utilizzabile per l'allevamento degli animali, indipendentemente dalla effettiva quantità prodotta.

20) Art. 51/597, 5° comma.

Ne discende che rientra nel campo di applicazione del provvedimento l'eventuale allevamento di animali con mangimi acquistati o comunque ottenuti da terreni diversi da quello sul quale si svolge l'attività di allevamento, a nulla rilevando, quindi, che il terreno stesso non abbia fornito i predetti mangimi, nella misura di un quarto di quelli occorrenti per i capi allevati(21). Poichè non ha nessuna rilevanza, secondo le nuove disposizioni,, che i mangimi siano effettivamente ottenuti nel fondo (essendo la stessa normativa applicabile anche nel caso teorico in cui il terreno sia destinato a tutt'altre coltivazioni), può anche realizzarsi l'ipotesi di un allevamento di animali contenuto (come numero di capi) entro i limiti della potenzialità dello stesso e della contemporanea utilizzazione del fondo per altre colture, diverse dalla produzione dei mangimi necessari per l'allevamento di animali(22).

21) Vedi Nota 19, pag. 1209.

22) A. Marini, Il fisco, n. 13/79, pag. 1221.

Ma può altresì verificarsi l'ipotesi che l'allevamento di animali non venga affatto esercitato sul fondo di pertinenza; d'altronde lo stesso riferimento al limite dei mangimi ottenibili dal terreno, contenuto nella parte finale della lett. B dell'art. 28/597, va interpretato nel senso che non è indispensabile che l'attività di allevamento venga esercitata direttamente sul fondo, ma è sufficiente che essa venga condotta su terreni atti alla produzione agricola, così che l'articolo in questione (e l'art. 72 ter) si applica indipendentemente dalla ubicazione dei terreni comunque ed ovunque posseduti o condotti in affitto. Solo nei confronti dei soggetti che pur dedicandosi all'allevamento di animali, non possiedono terreni produttivi di redditi agrari, nè conducono in affitto terreni di terzi, non si applicano le norme relative al reddito fondiario (reddito fondiario dei terreni e reddito agrario).

Del resto anche la successiva lettera C dello stesso articolo 28/597 corrobora la tesi susposta, nel punto in cui ammette che le attività di conservazione, trasformazione ed attenuazione di prodotti agricoli e zootecnici, possano anche essere non svolte sul terreno, purché realizzino il requisito della preminenza dei prodotti ottenuti dal proprio terreno rispetto a quelli acquistati presso terzi.

Le attività dirette alla manipolazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli.

a) Generalità.

Le attività dirette alla manipolazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, delineate all'art. c dell'art. 28/597 non sono qualificabili, ex se, come attività agricole, ma sono riconducibili nell'ambito delle attività considerate tali, sotto il profilo dell'imposizione, al verificarsi della duplice condizione:

che abbiano prevalentemente per oggetto prodotti ottenuti dal terreno e dagli animali allevati su di esso;

che l'attività ricada nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa.

Tali attività sono di carattere accessorio e strumentale nei confronti dell'attività elementare diretta alla produzione agricola; perché il reddito derivante dal prodotto agricolo manipolato e trasformato sia pur sempre definibile come agrario è necessario che tale circostanza non venga mai meno, ossia è necessario che tali attività pur differenziandosi da quelle della coltivazione del fondo, siano comunque integrazione di essa, nei limiti della potenzialità del fondo e non assumano autonoma rilevanza in quanto a capitali ed attrezzature utilizzate.

Conseguentemente mentre il prodotto della terra può essere ottenuto con qualunque mezzo atto allo scopo, è

l'attività esercitata perda la caratteristica di natura agraria, le operazioni ad essa connesse perchè permangano agricole non possono che essere attuate e condotte entro i limiti dell'esercizio normale dell'agricoltura, ossia non possono perdere il loro carattere di accessorietà ad essa(23).

b) La potenzialità del fondo.

dunque

La potenzialità del fondo rappresenta il primo elemento qualificante un'attività agricola accessoria rispetto alle* attività agricole primarie. Dispone infatti la Cassazione(24) "che qualsiasi indagine attinente alla natura più o meno perfezionata o sofisticata della tecnica adoperata non può essere effettuata a fini fiscali, se non dopo che si sia accertata la sussistenza dei presupposti essenziali dell'imposizione, ossia il diretto ed indispensabile collegamento tra prodotto ottenuto e potenzialità produttiva di un fondo, appartenente al contribuente a titolo di diritto reale e classificabile come fondo agricolo.

si tratta di un concetto di natura generale e non specifico significato in relazione alle diverse attività indicate alle lettere a, b, c, dell'art. 28/597.

23) N. Fro, B.T. 13, 81, pag. 1003.

24) Cass. 14/12/79, N° 6521.

dalla lettura della lett. **C** dell'art. 28/597 SE AVINCO TUT+
NEL
TAVIA CHE ~~PER~~ CONSIDERARE AGRICOLE le attività di manipolazione
trasformazione ed alienazione dei prodotti agricoli viene meno
il requisito innanzi esposto, in quanto non assume nessuna
rilevanza il luogo dove tali attività vengono esercitate;#
Non è quindi richiesto una funzionalizzazione esclusiva tra
le attività di trasformazione ... e le attività agricole pri-
marie di coltivazione del fondo e di allevamento del bestiame,
potendo infatti tali attività agricole essere esercitate,
secondo una espressa previsione normativa, ancorchè non svol-
te sul terreno.

La qualificazione agricola delle attività suddette non di-
pende dunque dalla loro esclusiva accessorietà al terreno sul
quale dovrebbero essere esercitate, ma dalla prevalenza dei
prodotti ottenuti sul terreno e dagli animali allevati su di
esso rispetto a quelli acquistati presso terzi. Viene dunque
istituito un concetto di prevalenza generico, diverso da quel-
lo preventivamente determinato (1/4 dei massimi ottenibili
dal terreno) che viene ripreso nella precedente lett. **C**
dell'art. 28/597.

MA il fatto stesso che il legislatore non abbia in questo
caso introdotto un concetto di prevalenza specifico come nel
caso precedente, ma si sia rifatto ad una identificazione di

prevalenza generica, lascia intendere che si ha per verificata la previsione normativa ogniqualvolta non si sia superato il rapporto del 50%. E' quindi sufficiente ad esempio che la trasformazione, manipolazione ed alienazione dei prodotti agricoli venga effettuata su prodotti disponibili all'interno dell'azienda al 51%, mentre il rimanente possa, essere acquistato sul mercato, perchè si realizzi la fattispecie prevista dalla norma. Ciò ovviamente introduce un elemento di notevole flessibilità all'interno delle aziende agricole, consentendogli di acquisire quelle innovazioni tecnologiche che comportano costi fissi che solo la garanzia di una maggiore stabilità negli approvvigionamenti ha consentito di introdurre; ma al contempo pone l'impresa agricola in una condizione di maggiore sorveglianza da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ben potendo quest'ultima sottoporre ad accertamento di fatto utilizzando i suesposti criteri quantitativi, tutta l'attività dell'impresa stessa, per verificarne il rispetto delle disposizioni di legge.

c) L'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa.

Una volta accertata che la connessione col fondo deve comunque esistere, per poter considerare le attività di manipolazione, trasformazione ed alienazione secondo criteri catastali, occorre avere riguardo alle modalità con cui vengono svolte e

cioè se esse rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa.

Questa espressione usata dal Legislatore Tributario rappresenta indubbiamente un notevole passo avanti rispetto a quella usata nell'art. 2135 del CC, dove le stesse attività si reputano concesse a quelle delineate nel 1° comma dello stesso articolo, e rientrano quindi nel campo di applicazione dell'imprenditoria agricola quando vengono esercitate nell'esercizio normale dell'agricoltura; il Legislatore Tributario ha quindi aggiunto a quest'ultima espressione la locuzione "secondo la tecnica che lo governa".

Si tratta indubbiamente di un'innovazione di non poco conto in quanto rende possibile un'interpretazione dinamica dell'esercizio normale dell'agricoltura in relazione, appunto, alla tecnica che lo governa, e cioè a criteri spazio-temporali molto più ampi.

Viene spontaneo a questo punto chiedersi se la tecnica in discorso che governa l'agricoltura sia unica per tutto lo stato o possa essere diversa da zona a zona. L'unanime giurisprudenza è concorde nel ritenere che il concetto della normalità sia di portata generale, da ritenersi valido per tutto il paese, anche

se esso non coincide con quello dell'ordinarietà dei metodi di coltivazione e trasformazione presenti in una data zona; ben potendo quindi delinearsi il caso in cui un'operazione pur non essendo ordinaria in una data zona del paese, pur tuttavia essa non eccede i limiti della tecnica che ordinariamente viene impiegata nell'esercizio delle attività agricole, quindi, in teoria, l'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa, così come è stato formulato, permette di considerare agricole quelle attività ed operazioni accessorie che il progredire della tecnica agricola affianca all'attività agricola primaria; e questo indipendentemente dal fatto che siano o meno contemplate nelle tariffe d'estimo, ben potendo vivere una sorta di franchigia fiscale(25). L'interpretazione della norma che ne fa il Ministero(26) è comunque molto più restrittiva in quanto si ritiene che si

25) D. Malucelli, tesi di laurea, AA 1980/81, pag. 31.

26) Ris. Min. N° 8/435 dell' 8/4/76.

cede la normalità, ogniqualvolta venga a mancare, nei riguardi dell'attività che si esercita, la connessione con l'attività di coltivazione pura e semplice; e ciò si verifica "quando si fa uso di particolari attrezzature (cioè di attrezzature estranee alla conduzione del fondo) o si fa ricorso all'impiego di mezzi tecnici e di fattori estranei (conservanti) che implicano la destinazione autonoma di un particolare capitale (non impiegato direttamente per lo sfruttamento del fondo"; o infine quando si impiega il capitale e l'opera di organizzazione in una autonoma struttura commerciale.

Un caso più avanzato si presenta invece l'orientamento giurisprudenziale espresso dall'Autorità Giudiziaria Ordinaria: secondo la casistica infatti (27) "il Legislatore fiscale, con il richiamo alla tecnica agraria, intende il criterio dell'esercizio normale dell'agricoltura, nel senso di ritenere il normale ciclo agrario comprensivo di tutte le tecniche, anche le più progredite.

(27) Cass. del 19/12/77, N° 5533.

la giurisprudenza della Comm. Trib. Centrale nel valutare
la normalità delle attività di manipolazione ... esercitate e
quindi il grado di tecnica utilizzato, opera una distinzione
seconda che le stesse fossero tradizionalmente ~~s~~ eserci-
tate nell'ambito dell'azienda agricola, o non fossero affatto
esercitate, o esercitate da imprese industriali.

Da un lato infatti le attività tradizionalmente svolte all'
interno della azienda agricola (vinificazione, molitura delle
olive) mantengono inalterato la natura agraria del reddito
che ne deriva, dipendendo ^{quest'ultimo} dal risultato della trasformazione
e non dalle condizioni; mentre dall'altro per le attività
non tradizionali, il carattere agrario del reddito dipende
dalle condizioni in cui vengono svolte. In particolare sono
considerate agrarie solo se svolte senza una apposita organiz-
zazione e senza avvalersi di una specifica attrezzatura
industriale (28) o se si rispetta il requisito essenziale
della accessibilità (28).

attività di trasformazione e di trasformazione.

Giova pertanto ripeterlo, perchè se si possa parlare della
manipolazione e ~~estrazione~~ della trasformazione dei prodotti,
come operazioni rientranti entro i limiti della normale tecnica
agricola, e anche sotto tali mutamenti tecnologici, è necessario non
perdere il riferimento al concetto di connessione come sopra
esposto, concetto che, in tal modo, costituisce la costante cui è

28) V. Nota 25, pag. 105.

possibile ricondurre tutte le operazioni fattispecie (29).

Inoltre è importante che tali operazioni siano eseguite direttamente dal proprietario dei prodotti stessi, o se eseguite da consorzi o cooperative, che non ci sia alcun cambiamento di proprietà. Il proprietario del prodotto della terra deve cioè essere anche proprietario dello stesso prodotto dopo il ciclo di manipolazione e trasformazione.

Si considerano compresi nei limiti della tecnica produttiva agricola:

a) le operazioni di essiccamento, cernita ed imbottamento delle foglie di tabacco (30);

b) il raccolto e la molitura delle olive in un frantoio del proprietario (31);

c) il raccolto della vite e la sua fermentazione, anche se migliorata con fermentazione al prodotto allo scopo di migliorare la qualità del vino indipendentemente dalla natura e dall'ampiezza degli impianti per la trasformazione (32);

d) la mungitura del latte e la successiva trasformazione in formaggio e burro (33);

29) V. Nota 23, pag. 1003.

30) C.C. 13.2.64, N. 63223.

31) C.C. 1.2.72, N. 980.

32) Cir. Min. 28.6.37, N. 6200.

33) Cass. 19.12.77 N. 5533.

l'estrazione dell'essenza di fiori di gelsomino in quanto
stituisce operazione necessaria per la conservazione ed u-
lizzazione del prodotto(34);

la macerazione della canapa in quanto necessaria per mettere
il prodotto in condizioni di commerciabilità(35).

Per tali attività, nessuna importanza riveste la natura e l'am-
piezza degli impianti di cui si serve il produttore per eseguire
la trasformazione; la natura agraria di queste attività tradi-
zionali deriva dal risultato posto in essere anzichè dai mezzi
impiegati per il suo raggiungimento.

Per altre attività come:

l'impacchettatura del burro;

l'imbottigliamento del vino;

esse possono essere considerate operazioni accessorie alla manipo-
lazione e trasporto delle merci e non costituiscono che l'utilizzo di mez-
zi e materiali ricorrendo nel normale ciclo agrario.

Questo non comporta, a mio avviso, che l'utilizzo del marchio, sia
sufficiente, ad esempio, per ritenere che il reddito prodotto si
origina in posizione del tutto autonoma rispetto al ciclo produ-
tivo che termina con il prodotto vino. Occorrerà quindi esami-
nare se siamo di fronte ad un'azienda che per impianti, struttu-
ra societaria, pubblicità pone in essere una autonoma industria-
lizzazione e commercializzazione del prodotto che faccia rite-
nere di essere in presenza di un reddito di natura commerciale
nei sensi del 4° comma dell'art. 51/597.

34) C.C. 8.2.58 N. 1512.

35) C.C. 3.11.55 N. 52908.

particolari problemi sorgono a questo proposito nel caso in cui i prodotti, e non uno solo, siano oggetto di manipolazione e trasformazione da parte dell'agricoltore.

Non si può comunque ritenere che il concetto di prevalenza di cui all'art. 28/597 valga per l'insieme dei prodotti trasformati dall'azienda; non sarebbe d'altronde ammissibile che la sola trasformazione di un prodotto acquistato in eccedenza rispetto all'art. 28/597 possa far ritenere che l'intera attività sia da raccomandarsi tra di quelle di natura commerciale, posto che a fianco dell'attività eccedente ve ne sono altre che invece realizzano il presupposto dello stesso Articolo (attività di vinificazione, e attività di oleificazione).

È evidente che in questo caso occorre scindere le due attività: da un lato quella che rientra nei limiti dell'art. 28/597 è considerata reddito agrario nella misura risultante dalle tariffe d'estimo; dall'altro quella che eccede i limiti di cui all'art. 28/597 è sottoposta alle norme del reddito d'impresa (art. 51/597, 4° comma) nella misura che risulta dalla somma algebrica dei redditi, meno i costi attribuibili alla sola eccedenza dell'attività agricola.

D'altronde la correttezza della soluzione proposta viene confermata dalle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi, dove ad illustrazione del quadro F del Mod 740, si afferma che, qualora sul terreno sia svolta una attività che eccede i limiti stabiliti dall'art. 28, la parte di reddito derivante dall'attività compresa nei detti limiti continua, anche nel

vo sistema, ad essere valutata in base alle risultanze catastali
medesima soluzione si applica alle società che devono pren-
re la dichiarazione dei redditi con il mod 760, in forza della
II posta in calce al quadro A. Pertanto, fermo restando l'obbl
di indicare il reddito catastale, la variazione in aumento
è applicata limitata alla parte dei costi imputabile alla
attività agricola, e la variazione in diminuzione sarà costituita
il valore dei prodotti agricoli e zootecnici venduti o impie-
ti nell'attività commerciale.

alienazione dei prodotti.

attività di alienazione dei prodotti agricoli e zootecni-
corché non svolta sul terreno, deve avere prevalentemente per
to prodotti ottenuti dal terreno e dagli animali allevati
in esso. Questo significa che mentre è possibile integrare la
zione con prodotti acquistati presso terzi, rimane senz'altro
usa la possibilità di acquistare prodotti $\frac{1}{2}$ già trasformati.
~~che è possibile acquistare oli-~~
per integrare la propria produzione, non è assolutamente pos-
sibile acquistare olio).

attività di vendita, come le altre attività di manipolazione e
formazione, deve rientrare nell'esercizio normale dell'agricoltore

tura secondo la tecnica che lo governa; ma il criterio della tecnica che a questo proposito è stato accolto dalla Commissione Centrale e dalle Note ministeriali non lascia trasparire nulla delle moderne tecniche di vendita, lasciando indifferente l'attività di vendita rispetto a quella pur prioritaria di produzione, laddove "se questa attività è caratterizzata da una disposizione di mezzi volti alla ricerca del mercato, da un'organizzazione idonea ad operazioni economiche, finanziarie e contabili e da un'attrezzatura di sollecitazione delle vendite, il reddito che consegue nella fase di vendita, costituisce reddito di natura commerciale (36).

La Commissione Centrale insomma il rispetto della tecnica applicabile alle attività di vendita effettuate nell'esercizio normale dell'agricoltura, comporta che esse non vengano effettuate nell'azienda e appropriata ed autonoma attrezzatura commerciale (37). In tal senso si è spinta la DG II. DD. fino ad escludere che la stessa attività di vendita al dettaglio possa in qualche modo essere ricondotta al reddito di natura agraria, in quanto pare di essere, un'attività che per le sue fasi operative, quali la raccolta e l'organizzazione commerciale, non può che considerarsi di natura industriale, i cui utili vanno condotti nel reddito d'impresa (39).

CC. 10; 5.76 N. 6482.

CC. 22.3.50 N. 11531.

Nota n. 8.6.76 4/435 DG II. DD.

disposizioni del Ministero contrastate o perfino con le norme
inserite nella L. 9.2.53 N. 38 che autorizzano i produttori
piccoli a vendere direttamente al dettaglio, i prodotti ottenuti
per coltura o allevamento sui loro fondi (e ora l'art. 28/597
suppone che tali operazioni possono avvenire anche fuori del
fondo). È proprio recentemente una autorevole sentenza del Con-
siglio di Stato ha confermato la possibilità per i produttori
di vendere direttamente le carni macellate (39).
Ma di questa sentenza era infatti ritenuto possibile solo
la vendita, anche fuori del fondo, di animali, purché fossero vivi,
arrivava all'assurdo che finché l'allevatore vendeva inte-
ro l'animale la sua attività rientrava tra quelle considerate
di natura agraria; mentre quando si apprestava a vendere l'ani-
male previa macellazione, la sua attività rientrava tra quelle
considerate di natura commerciale. Si sosteneva cioè, che l'ani-
male era prodotto definito, nel suo ciclo produttivo, e, per
conseguenza, vendibile anche senza le operazioni di macellazione.
Questo punto occorre spiegare che questa sentenza apre una
breccia nell'interpretazione che per le attività di vendita ha
fornito la Commissione Centrale riguardo alla tecnica applicata, che
è la più immobile anche riguardo all'interpretazione che ha fornito
rispetto alle altre attività di manipolazione e
trasformazione, in quanto non tiene in debito conto dell'in-
terruzione subita dal mercato e della conseguente modifica delle
tecniche di vendita.

V Sez. Con. Stato 26.10.79

impresa agricola.

decomposizione analitica del reddito di impresa agricola.

legittimità della determinazione del reddito agrario fondata
un'imposizione ~~esclusivamente~~ di carattere catastale è da
pre oggetto di attenzione da parte soprattutto della giuri-
sprudenza che in essa vede una deviazione della norma tributa-
dai principi sanciti costituzionalmente di equità fiscale
di giustizia sociale.

ultimo si veda l'ordinanza di rinvio davanti alla Corte Costi-
tuzionale, per sospetto di illegittimità costituzionale degli
articoli 24 e 30 del DPR 597/73, effettuata dalla Comm. trib.

di Lucera (40), per contrasto degli articoli ~~di~~ suddetti
ai principi costituzionali di eguaglianza e di imposizione
secondo capacità contributiva di cui agli art. 3 e 53 della Cost.

che se forse il contrasto più evidente risulta quello nei
confronti della legge del 1971 ^{quello} ispirativa della
suddetta "Riforma tributaria", che non nei confronti delle
norme costituzionali.

può infatti osservare che il riferimento all'art. 53, e cioè
la capacità contributiva, è espresso in termini di reddito,
che quindi non si può fare altro riferimento che al reddito
determinato in applicazione delle norme tributarie.

fatto poi che possano verificarsi delle eccedenze tra il
reddito effettivamente conseguito in un dato periodo d'imposta

Ordinanza emessa il 15/12/80 dalla Comm. Trib. 1° di Lucera.

retto al reddito medio, contemplato dalle tariffe catastali,
nel caso in questione, non intacca il principio costituzionale,
poichè il legislatore ha inteso limitare l'imposizione
ale reddito e ciò nell'intento di favorire fiscalmente i colti-
ori dei fondi che riescano ad ottenere redditi agrari supe-
ri a quelli ordinariamente realizzati in una data zona, con
ntento di incoraggiare i miglioramenti agricoli mediante
investimento della rendita ~~agrarie~~ fiscale.

uardo poi al contrasto con l'art. 3, se pur è vero, come da
parti si sostiene, che non vi è differenziazione di tratta-
to tra i possessori di redditi fondiari, ciò non toglie che una
scriminazione pur si verifica rispetto ai possessori di
ri redditi (di lavoro subordinato, di lavoro autonomo).

come prima si ricordava, è forse nei confronti della legge
delega della riforma tributaria, che più si appuntano i
bi di legittimità nella determinazione del reddito fonda-
o su base catastale; a questo in quanto la legge summenzionata
fissato il principio di carattere generale secondo cui i
dditi dominicali ed agrari dei terreni devono essere deter-
minati sulla base di tariffe di estimo catastale discipli-
te in modo da assicurare, nella possibile misura, l'aderenza
redditi effettivi, salvo i casi tassativamente determinati,
cui le possibilità di divergenza e le caratteristiche eco-
niche del reddito richiedono l'accertamento diretto del red-
to stesso.

attualmente, ed in attesa della revisione del sistema delle
tariffe di estimo dei terreni, l'art. 28/597, per l'attuazione
di tale direttiva delegante, i redditi fondiari continuano
essere determinati mediante l'applicazione di coefficienti
moltiplicatori stabiliti, aumento per ogni biennio, con riferi-
mento alle tariffe d'estimo catastale formate a suo tempo
sulla base degli elementi economici del triennio 1937/1939.
Allorquando le attività di allevamento di animali, di mani-
fazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli e
industriali eccedono i limiti previsti dall'art. 28/597 i
redditi di cui trattasi sono considerati derivanti da attività
commerciali e quindi vengono determinati secondo le norme
dell'art. 51/597, 4° comma).
Sono considerati derivanti da attività commerciali:
1° l'allevamento di animali, con magazzini non ottenibili dal ter-
reno di allevamento, e l'allevamento in quarto del fabbisogno;
2° ogni caso l'allevamento di animali non inseriti nella
tabella N 3 allegata al DM 30.7.50 (animali da pelliccia, cani);
3° la pesca e l'allevamento di tutte le specie ittiche escluse
dalla tabella N 3 allegata al DM 30.7.50 (che comprende solo
l'allevamento di pesci da riproduzione e da consumo);
4° la pesca e l'allevamento di pesci effettuate in laghi, stagni
e acque interne di cui all'art. 51, 5° comma;
5° le attività dirette alla manipolazione, trasformazione ed
alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non
effettuate sul terreno, che rientrano nell'esercizio normale dell'agri-
cultura secondo la tecnica che lo governa, ma che non abbiano

valentemente per oggetto prodotti ottenuti dal terrenoe dagli
li allevati su di esso.
regola del quarto dei mangimi ottenibili e il concetto di preva-
dei prodotti del fondo sono stati introdotti al fine di evi-
che vengano considerati di natura agraria, redditi che, in quanto
riscono da prodotti o da animali per lo più acquistati sul mer-
sono più rettamente da ricomprendersi tra quelli commerciali
assoggettare conseguentemente alla determinazione in base alle
regolatrici dei redditi delle imprese commerciali.
passaggio dall'un tipo di imposizione all'altro (reddito agrario
reddito d'impresa agraria) è contenuto, pur nel silenzio della norma,
le istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei redditi
l'anno 1981 MOD 760, dove per le società che svolgono sui terreni
attività agricole eccedenti i limiti stabiliti dall'art. 28/597, la
te di reddito imputabile all'attività compresa nei detti limiti
attività agricola) è determinata in base alle risultanze catastali;
che se sarebbe stato più conforme in riferimento ai principi gene-
li che disciplinano il reddito d'impresa di natura commerciale
(597), considerare l'intero reddito di natura commerciale, e non

forma ibrida di reddito commerciale che contiene al proprio in-
to una parte di reddito che rimane comunque sottoposto alla di-
ciplina del reddito agrario. E questo perchè la natura e il mecca-
nismo di determinazione del reddito rappresentano distinti argomen-
ti. La natura del reddito è infatti definita dai principi generali
che ne individuano cinque categorie ai fini della determinazione
sulle diverse basi imponibili; a queste si applicano poi diversi me-
todi di calcolo per poter giungere alla determinazione dell'imposta,
e il Legislatore ha previsto in via obbligatoria o in via facol-
tativa, e che sono costituiti dalle risultanze catastali, direttamente
il saldo del conto economico, o in via forfettaria applicando l'art.
10 ter/597 introdotto con il DPR 132/78.

Intanto fermo restando l'obbligo di indicare al N 1 il reddito ca-
stale, la variazione in aumento di cui al N 2 sarà limitata alla
parte dei costi imputabili all'attività agricola e la variazione
in diminuzione di cui al N 21 sarà costituita dal valore dei pro-
dotti agricoli venduti o impiegati nell'attività commerciale. Il
reddito derivante dall'attività di allevamento, determinato analiticamente

inserito riportando tra le variazioni in aumento al N 1, e al N 20 rispettivamente, il reddito agrario, i costi effettivi di tutta l'attività e il reddito determinato ai sensi dell'art. 72 ter/597; e tra le variazioni in diminuzione al N 21 i ricavi effettivi dell'attività(41).

Questo significa che, pur in presenza del 4° comma dell'art. 51, la base di reddito imputabile all'attività agricola, continua ad essere valutata in base alle risultanze catastali. Viene cioè considerato che, pur nell'esistenza di un'unica impresa, questa svolge contemporaneamente due attività: quella nel campo agricolo, e quella nel campo commerciale in quanto entro i limiti consentiti dall'attività agricola(42).

Effetti del fatto che l'attività dell'imprenditore esorbiti dalla strettamente di tipo agricolo, sotto il profilo fiscale, non consente di considerare inesistente l'attività agricola; importa solamente che, per passare dalla dichiarazione dei redditi a quella dell'IRPEF, si proceda precedentemente abbiamo fatto riferimento per poter passare dall'utile netto risultante dal conto dei profitti e delle perdite (contabile indispensabile, al reddito imputabile ai fini dell'IRPEF).

In chiusura dell'argomento verrà presentato un caso opposto.

10. Poli, B.T. N. 17/18 del 15/30/9/79 pag. 1266.

La determinazione forfettaria del reddito di impresa agricola.
In confronti delle imprese che esercitano l'allevamento di animali
e il limite indicato al punto b dell'art. 28, il Legislatore Tri-
partito ha concesso la possibilità per il contribuente di essere
soggetto passivo d'imposta sia sulla base dell'art. 51/597 4° comma,
sia sulla base dell'art. 72 ter/597 introdotto recentemente con il
Decreto 132/78. Ma mentre la prima determinazione del reddito è ammis-
sibile per tutte le attività di allevamento di animali (compresa l'it-
ticultura e l'allevamento dei cosiddetti frutti di mare), la seconda
riguarda solamente le specie di animali compresi nella tabella N 3
regolata al DM 30/7/80. In base all'art. 72 ter/597, il reddito re-
lativo alla parte eccedente è determinato attribuendo a ciascun ca-
~~allevato entro i limiti~~ un reddito pari al valore medio del red-
dito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite mede-
simo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto della
diversa incidenza dei costi. Così come avviene in sede di determi-
nazione analitica dei redditi derivanti dalle imprese di allevamento
di animali, anche l'introduzione della nuova disciplina dei determi-
nazione forfettaria di cui all'art. 72 ter/597 lascia impregiudicata
la natura di reddito agrario per la parte non eccedente i limiti di
quello all'art. 28/597, e ciò per evitare duplicazioni d'imposta in dipen-
denza dello stesso presupposto, in applicazione dell'art. 67/600/73.*
Anche se in quest'ultimo caso è la norma stessa che affida la deter-
minazione del reddito, in parte alle risultanze catastali e per la
parte rimanente utilizzando i coefficienti di determinazione for-
fettaria così come previsti dall'art. 72 ter/593.

...anto, verificandosi l'ipotizzata fattispecie, la determinazione del reddito imputabile al normale ciclo agrario, verrà effettuata secondo i valori catastali del terreno sul quale si è svolta l'attività, mentre la parte di reddito riferibile all'attività commerciale verrà imputata secondo le disposizioni contenute nell'art. 72 ter/597.

La determinazione del reddito derivante dall'attività di allevamento di animali sulla base di coefficienti medi, trae origine da una serie di elementi stimati dai quali si fanno derivare i parametri per la misurazione del risultato finale (reddito dell'allevamento per la parte eccedente la potenzialità del fondo). La determinazione dei parametri viene effettuata sulla base delle seguenti operazioni:

1. suddivisione dei terreni coltivabili per fasce di qualità;
2. distribuzione ad ogni fascia di qualità, di un RA convenzionale per ettaro (RA che non ha nulla a che vedere con il RA iscritto nei registri catastali).

3. determinazione, per ogni fascia, delle unità foraggere prodotte per ettaro di terreno;

4. determinazione per ogni specie di animali allevata della tabella del consumo di unità foraggere per ciclo di allevamento;

5. determinazione del numero di capi allevabili annualmente per ciascuna specie, su un ettaro di terreno di ciascuna fascia;

)determinazione del N° di capi allevabili con i soli mangi-
attenibili dal terreno il cui RA convenzionale sia parò a L 100
determinazione del N° complessivo di capi rientranti nel RA
convenzionale di L 100.

determinazione del N° dei capi di cui alla lettera g multi-
cato per il RA complessivo ,e diviso per 100.

determinazione dell'eccedenza rispetto alla potenzialità del
io.

reddito eccedente viene poi determinato moltiplicando il
ero dei capi eccedenti per il reddito convenzionale, per
scun capo eccedente, per il coefficiente di rivalutazione
RA(120)e per il coefficiente moltiplicatore del reddito
i a 1,8(per l'anno '81).5(43)

Alla pagina seguente saranno allegata le tabelle N° 1,2,3.

CAPITOLO 4°:

Imputazione del reddito agrario e del reddito di impresa agricola.

Il legislatore nel dettare le norme relative alla determinazione del reddito agrario o d'impresa agricola, ha tenuto conto solo dell'attività oggettivamente esercitata, trascurando completamente qualsiasi riferimento alla forma assunta dal soggetto passivo. La norma fiscale non riproduce quindi la distinzione effettuata dal codice civile secondo la quale le società che ~~esercitano una società commerciale~~ hanno per oggetto l'esercizio di una attività commerciale devono costituirsi secondo uno dei tipi regolati nei capi III e seguenti del titolo 5°, del libro 5°, mentre le società che hanno per oggetto l'esercizio di una attività diversa (e quindi anche le società agricole) possono costituirsi secondo una qualsiasi delle forme previste dal codice (e quindi oltre ai tipi regolati nei capi III e seguenti anche nella forma della società semplice).

Conseguentemente, una SPA, una SRL, una SAS nonché costituite secondo una delle forme indicate nel titolo 5°, non possono ritenersi fiscalmente commerciali, se non esercitano oggettivamente una delle attività indicate nell'art. 51/597

Sul punto ormai concordano sia la giurisprudenza che le interpretazioni fornite dal Ministero, riconoscendo che al fine della individuazione della caratteristica di commercialità, o meno, è irrilevante la forma del soggetto, mentre è determinante l'effettivo esercizio di una delle attività enumerate nell'art.

51/597 ed ivi definite come commerciali. 544 (44)

44) Comm. Trib. Centr. del 26.4.76; decisione N. 5720.

Circolare Min. Fin. N. 122 del 16.5.78.

" " " " " 159 1.12.78.
Ris. " " " 11/666 12.5.78.

tendano ora in considerazioni ~~==~~ i modi di imputazione
del reddito agrario nei diversi casi di conduzione individuale,
di conduzione associata o in società del fondo.

2) La conduzione individuale del fondo.

nel caso in cui è lo stesso titolare del reddito reale sul ter-
reno ~~titolare~~ che svolge l'attività di imprenditore agricolo,
verranno a lui imputati sia il reddito dominicale sia il reddito
agrario. Alla posizione del titolare del terreno è equiparata
quella dei partecipanti relativamente ai terreni assegnati in
godimento dalle partecipanze agrarie di cui all'art. 1 della
L. 4.8.1894; infatti, mentre la partecipazione viene a trovarsi
nella posizione di ruolo proprietario, nei confronti degli eredi
viene a configurarsi una situazione analoga a quella dell'usu-
fruttuario. Siccome esso sono da considerare i veri possessori
dei fondi loro assegnati, ^{sono} ~~essendo~~ titolari dei relativi red-
diti dominicale e agrario.

Diversamente deve invece concludersi per gli assegnatari di
terreni da parte dell'ente di sviluppo di cui alla legge N.230 del
1958 pur in contratto con l'impresa di cui all'art. 14 della
legge (45) laddove li considera possessori titolari, perché hanno
la libera disponibilità ed il pieno godimento del fondo anche
se ne diverranno proprietari dopo l'integrale pagamento del
prezzo; occorre infatti ricordare che risultano possessori dei
fondi ai sensi del 3° comma dell'art. 23 con gli assegnatari

45) Circ. Min. Fin. N. 9/656 del 12.5.75.

in questione, bensì l'Ente di sviluppo, circostanza tra l'altro incontestata, ~~in=qua~~ perchè il reddito agrario è proprio del possessore e può traslarsi solo all'affittuario. Tale non può essere ritenuto giuridicamente l'assegnatario, essendo in effetti un detentore precario, tanto è vero che nel lungo arco di tempo di trent'anni, egli può rinunciare all'assegnazione.

Nè tanto meno può essere definito possessore, perchè proprio questa qualità spetta all'Ente proprietario e possessore dei fondi, e proprio perchè tale possesso viene esercitato a mazze degli assegnatari che hanno la detenzione a titolo precario del fondo (art. 1140 CC, 2° comma) (46), e ciò nonostante che ~~Anche se~~ il reddito agrario sia quello derivante dal capitale di esercizio e dal lavoro di organizzazione della produzione, che nella fattispecie, viene svolto dagli assegnatari, permettendo così a taluno di obiettare che soggetti passivi d'imposta sono gli assegnatari del terreno, pur se il terreno è iscritto in catasto a nome dell'Ente (47).

Nel caso di costituzione individuale del fondo, ai fini IRPEF, il soggetto passivo d'imposta dovrà dichiarare il reddito fondiario utilizzando il quadro A per il reddito dominicale dei terreni ^{rivalutato} e per il reddito agrario rivalutato, e dichiarare il reddito d'impresa utilizzando il quadro A1 per l'attività di allevamento di animali che supera i limiti di cui all'art. 28/597 lett. b, ed i guadagni F e G per le altre attività di cui al 4°

46) Dec. N. 277 del 26.10.81, sez. 3a Comm. Trib. 2° grado Foggia.

47) Dec. 356 del 10.12.80 Sez. 2a della Comm. Trib. 2° grado di Foggia.

... comma dell'art. 51/597, a seconda che l'impresa operi in regime di contabilità ordinaria o semplificata.

Ai fini ILOR, il reddito agrario è soggetto passivo di imposta, pur se nei confronti delle persone fisiche è dedotta una quota pari al 50% dei redditi stessi ragguagliati ad anno. La deduzione spetta in ogni caso in misura non inferiore a lire 6 milioni, ed è superiore a lire 12 milioni. (Se il RA totale è pari a Lire 8 milioni, la quota parte imponibile a fini ILOR sarà pari a Lire 2 milioni; se il RA totale è pari a Lire 20 milioni, la quota parte imponibile a fini ILOR è pari a Lire 10 milioni). La deduzione si applica comunque a condizione che il soggetto presti la propria opera nell'impresa e tale prestazione costituisca la sua occupazione prevalente (1° e 2° comma dell'art. 7/599).

3) La conduzione associata del fondo.

In caso di conduzione associata del terreno (mezzadria, colonia parziaria, soccida), al possessore titolato del terreno competerà per intero il reddito familiare e sarà questi il soggetto tenuto alla dichiarazione annuale; il reddito agrario gli verrà imputato soltanto per la parte di sua spettanza. La parte rimanente verrà attribuita agli associati per la parte che a ciascuno di essi compete. Alla dichiarazione annuale dovrà essere set-

allegato al atto sottoscritto da tutti gli associati, dal quale risultino la quota di reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto (ultimo comma dell'art. 29/597). Se manca la sottoscrizione anche di un solo associato o l'indicazione della ripartizione del reddito, si presume che il reddito sia ripartito in parti uguali, salvo in ogni caso l'accertamento da parte dell'ufficio della effettiva ripartizione del reddito.

A proposito delle forme associative di conduzione del terreno, proprie del mondo agricolo, si ricorda che secondo il Min. Fin. rimangono fuori dalla portata delle norme sull'impresa familiare le attività diverse da quelle commerciali, "con le conseguenze che rimarranno pure escluse dalla norma contenuta nel 4° comma dell'art. 5/597 le imprese familiari che esercitano albiario per oggetto l'attività di una attività di tipo agricolo (48). Ma tale interpretazione limitativa non è in alcun modo sostenibile. Il ministero ha ritenuto di dover limitare la norma alla sola impresa commerciale (senza comprendervi quindi l'impresa agricola), mentre la disposizione non contiene alcuna indicazione né testuale, né sistematica che possa sostenere tale interpretazione, anche alla luce della norma ispiratrice dettata dall'introduzione dell'art. 230 bis del CC, in cui non è parso vedere alcuna distinzione tra Impresa familiare di tipo agricolo e di tipo commerciale.

48) Circolare N. 40 19.12.76 N. 9/0146-76 del Min. Fin. .

la conduzione in società del fondo.

per la determinazione del reddito imponibile delle società di persone e delle società di capitali, si applicano in ogni caso le disposizioni del titolo 5° del DPR 597/73 relative al reddito d'impresa. Dispone infatti l'ultimo comma dell'art. 51/597 che le disposizioni di questo titolo (5) relative al reddito d'impresa si applicano per la determinazione del reddito delle società in nome collettivo, e in accomandita semplice anche se esercitano attività diverse da quelle indicate nei precedenti commi; similmente dispone il 1° comma dell'art. 5/598 riguardante le società di capitali e gli enti pubblici e privati di cui all'art. 2/598, laddove il reddito complessivo ai fini IRPEF viene determinato in base agli utili netti conseguiti nel periodo d'imposta, determinati in base alle risultanze del conto dei profitti e delle perdite secondo le norme relative al reddito d'impresa, con le variazioni derivanti dai criteri stabiliti nelle successive disposizioni dello stesso titolo, salvo che è previsto nell'art. 52/597 ^{1°} che, nella determinazione degli utili netti, non si tiene conto dei proventi e dei costi relativi agli immobili indicati nell'art. 21 che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa; ma i redditi di tali immobili concorrono a formare il reddito d'impresa nell'anno di riferimento secondo le disposizioni del titolo 2° (riguardante i redditi fondiari) (49).

49) Art. 52/597, 2° comma.

tegha comunque presente che, nonostante la determinazione in base alle risultanze catastali dei redditi fondiari, le società di capitali che operano nel settore agricolo, anche se possiedono soltanto redditi di tale natura sono tuttavia soggette all'obbligo della tenuta della contabilità ordinaria, alla redazione del bilancio del conto dei profitti e delle perdite e alla determinazione del reddito d'impresa, sulla base del saldo del Conto Economico, oggetto di tassazione, effettuate le variazioni apposite previste dalle norme fiscali.

Necessariamente per passare dal reddito imponibile al lordo dell'ILOR, al reddito imponibile sul quale calcolare l'IRPEG, occorre dedurre l'ILOR (15%) sul reddito complessivo lordo imponibile; così facendo si ottiene il reddito imponibile (o l'eventuale perdita) al netto dell'ILOR sul quale calcolare l'IRPEG.

ARTICOLO 5°:

ESERCITAZIONE.±

SPA "Agricola Vittoria" opera con buoni risultati esclusivamente nel settore agricolo, dedicata alla coltivazione dei fondi di sua proprietà ed all'allevamento di vitelloni, di suini da macello e di polli da carne; svolge altresì, in capannoni posti sul terreno, allevamento di pulcini ottenuti da uova provenienti prevalentemente dal mercato.

Le attività di coltivazione del fondo e di allevamento dei vitelloni, dei suini da macello e dei polli da carne rientrano nel reddito agrario e vengono dichiarate, così come il reddito dominicale dei terreni, utilizzando il MOD 760/E per la parte di reddito agrario determinabile catastalmente, mentre per l'eccedenza (che riguarda l'attività di allevamento di animali) tali attività vengono dichiarate utilizzando il MOD 760/E1 se si è optato per la determinazione forfettaria del reddito, o il MOD 760/C oppure il MOD 760/D (a seconda del regime contabile ordinario o semplificato adottato dall'impresa) se si è optato per la determinazione analitica del reddito.

Per quanto riguarda l'attività di allevamento di pulcini ritengo debba essere ricompresa tra quelle di natura essenzialmente commerciale e conseguentemente già compresa e nel conto economico (utile o nella perdita risultante dal conto economico che costituisce il punto di partenza per la determinazione del reddito complessivo imponibile ai fini IRPEG. (50)(51).

50) A favore, vedi nota 22, pag. 1223.

51) Contro, Risoluzione DG II. DD. 9/1330, del 16.2.61.

li importi di cui sopra, così determinati, devono confluire, come componenti del reddito d'impresa, nel MOD 760/A, se trattasi di società di capitali o di enti commerciali, ovvero nel MOD 760/C per gli enti non commerciali.

La SPA agricola in questione, possiede terreni su cui insistono gli allevamenti: nella 1a fascia per un RA di L. 110000 e nella terza fascia per un RA di L. 150000.

Il reddito dominicale rivalutato ed il reddito agrario rivalutato sui terreni sono pari rispettivamente a L. 1.560.000 e a L.

1.120.000 come risulta dal MOD/ 760/L; considerando che la

nostra impresa è assoggettata, dal punto di vista fiscale, al

regime di contabilità ordinaria, gli importi di cui sopra devono

essere riportati nel MOD 760/A al punto 2, inseriti tra le varia-

zioni in aumento, sottostante il punto 4 dove viene riportato l'utile netto d'esercizio pari a L. 140.000.000.

Il numero degli animali allevati in un'inetero ciclo agrario

è di 1.200 vitelloni, 20000 suini, 80000 polli da carne. Attraverso

l'adozione degli indici di conversione contenuti nella 3a parte

del MOD 760/P1, il reddito agrario delle due fasce sopra

indicate viene normalizzato sulla base del rapporto che lega

ciascuna fascia con la sesta. Nel caso in specie avremo:

11.000 X 35,416	389.5760
15.000 X 33,333	<u>499.9950</u>
TOTALE RA normalizzato	L.889.5710

Successivamente con l'ausilio della sezione 2a della stessa

tabella, il numero degli animali di ciascuna specie allevata

è tradotto in termini della specie base applicando i coeffi-

cienti ivi stabiliti. Nel nostro caso si avrà:

lloni N. 12.000 X 1.150	= 13.800.000
i da mac. 20.000 X 233,33	= 4.666.600
i N. 80.000 X 2.375	= <u>190.000</u>
omplessivo dei capi allevati	= <u>18.656.600</u>

alizzati alla specie animale base.

riti i calcoli in base alla tabella come sopra indicato, numero dei capi della specie base allevabili entro il limite art. 28/597 è così ottenuto:

$$\frac{5.710 \times 160}{100} = 14.233.136$$

100

160 rappresenta il coefficiente di allevabilità della specie nella sesta fascia di qualità. Di conseguenza il numero dei eccedenti è dato da $18.656.600 - 14.233.136 = 4.423.464$. L'addito imponibile da imputare alla parte di allevamento presente, come sopra determinata, sarà quindi così ottenuto:

$$4.423.464 \times 0,11 \times 1,8 \times 120 = 105.101.000$$

La cifra oltre che nel MOD 760/E1 dovrà essere riportata nel 760/A al punto 20 tra le variazioni in aumento; inoltre al punto 2 ed al punto 21 verranno riportati rispettivamente tutti i costi effettivi connessi all'attività di allevamento e tutti i costi effettivi dell'attività predetta, che nella fattispecie saranno rispettivamente a L. 120.000.000 ed a L.300.000.000.

A questo punto facendo la somma algebrica:

- utile netto risultante dal conto dei profitti e delle perdite +
- risultanze catastali del reddito dei terreni +
- 3) costi effettivi di cui al N° 2 +
- 4) reddito forfettario di cui all'art.72 ter desubto dal quadro E/1 -
- 5) ricavi effettivi di cui al N° 2 =
- 6) reddito imponibile ai fini IRPEG al lordo dell'ILOR.

Per il calcolo delle imposte e per ulteriori chiarimenti si veda l'esempio illustrato allegato al ~~la~~ termine del capitolo.

AUTORI.

- PIERA FILIPPI, Alcune considerazioni sulla nozione di reddito agrario, in Il Fisco, 1979, N° 6, p. 518.
- ANTONIO CORDA, Reddito agrario o reddito d'impresa, in Il Fisco, 1979, N° 24, p. 2.310 .
- ANTONIO CORDA, Reddito agrario o reddito d'impresa, in Il Fisco, 1979, N° 25, p. 2.380 .
- ANTONIO MARINO, Imprese allevamento animali, in Il Fisco, 1979, N° 13, p. 1.220 .
- GIOVANNI D'ANGELA, Esenzioni in materia di reddito agrario prodotto da cooperative agricole, in Corriere Tributario, 1981, N° 16, p. 662.
- TOMMASO LAMEDICA, Brevi considerazioni sulla disciplina dei redditi eccedenti l'attività agricola, in Corriere Tributario, 1981, N° 10, p. 420.
- BRUNO ASCARI, Gli allevatori possono vendere direttamente le carni macellate, in Corriere Tributario, 1981, N° 14, p. 592.
- GIANNI PASSAMONTI, In tema di deducibilità dei contributi unificati in agricoltura, in Corriere Tributario, 1981, N° 28, p. 1.200.

- FERRAU' G., Attività connesse e impresa agricola
in Corriere Tributario, 1980, N° 16,
p. 694.
- GIANNI PASSAMONTI, Il nuovo regime di tassazione del
reddito degli allevamenti e zoo-
tecnici di carattere intensivo,
in Boll. Trib., 1978, N° 11, p. 824.
- GIANNI PASSAMONTI, Profilo tributario della piscicol-
tura e delle attività affini, in
Boll. Trib., 1982, N° 3, p. 185.
- NAZZARENO PRO, L'attività agricola e l'impresa
agricola ai fini dell'imposizione
diretta, in Boll. Trib., 1981, N° 13,
p. 995.
- OSVALDO POLI, Le imposte sul reddito, in Boll. Trib.
1981, N° 17/18, p. 1.230 .
- COCIVERA B. , Sul concetto di reddito agrario ex
art. 28/597, in Le imp. dir. er. e
l'IVA, 1977.
- BOSELLO F. , Appunti sul concetto di reddito
agrario (Giur. Comm.), 1979, I, p. 960.
- DONATELLA MALUCCELLI, Problemi fiscali delle attività
trasformatrici in agricoltura, 1980/
1981, tesi Laurea, Fac. Ec. Com. BO.

PIERO MARINI,,

L'impresa familiare,Buffetti Ed.'81.

LEGISLAZIONE(E NOTE MINISTERIALI).

Redditi derivanti dall'allevamento
di animali,Circolare 1.12.78,N.

150/9/1/000 della DG II.DD. .

L'utilizzazione del caseificio
da parte di più agricoltori,Risol.
Min. N° 9/1916 del 30.10.80,della
DG II.DD.

Reddito derivante dall'allevamento
di animali mediante soccida,Nota Min
N° 9/1266 Del 26.7.79.

Locazioni di costruzioni rurali e
terreni agricoli,Risoluz. DG II.DD.
N° 9/2.346 del 17.2.81.

Allevamento,Risoluz. DG II.DD. N°
9/1.330 del 16.2.81.

GIURISPRUDENZA.

Avicoltura,Comm.Trib. 2° grado di
Trevise,Sez.4°,21.12.1977.

Concetto di produttore agricolo,
Comm. Trib.1° grado Siracusa,sez. V
15.2.80.

Il reddito agrario è imputabile agli assegnatari o all'ente proprietario dei terreni, Decisione N° 277 del 26.10.81, sez.3a della Comm. Trib. 2° grado di Foggia; e Decisione N° 356 del 10.12.80, sez. 2a della Comm. Trib. 2° grado di Foggia.

Redditi fondiari; questione di legittimità costituzionale in relazione agli art. 3 e 53 della Costituzione, Comm. Trib. 1° grado di Lucera, ordinanza emessa il 15.12.80.

Redditi fondiari, interrogazione N° 4-08353 e risposta del Min. Fin., on. Formica, N° 2/2014/UL del 28.1.82.