

## **La produzione di energia da fonti rinnovabili quale attività connessa a quelle agricole: possibilità concreta o occasione mancata**

*di Antonio Visconti*

### **Premessa**

Con il co. 423 dell'art. 1 della L. 23 dicembre 2005 n. 266 (Finanziaria 2006), il Legislatore ha disposto l'inclusione tra le attività agricole cd. connesse, di cui all'art. 2135 co. 3 del c.c., delle attività di “..produzione e cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali..” e di conseguenza, ha incluso i redditi derivanti da tali attività nell'alveo del “..reddito agrario..”.

Successivamente, con l'art. 2-*quater*, co. 11, lett. a) e b), del D.L. n. 2 del 10 gennaio 2006, il contenuto della disposizione innanzi citata è stato ampliato sotto il profilo oggettivo, aggiungendo alle parole “energia elettrica” le parole “e calorica” e alle parole “da fonti rinnovabili agroforestali” le parole “e fotovoltaiche”.(1)

La scelta del Legislatore di agevolare fiscalmente l'impiego delle fonti agroforestali e fotovoltaiche per produrre energia pulita si colloca in linea con l'evoluzione della normativa comunitaria contenuta nella Direttiva 2001/77/CE, recepita in Italia con il D.Lgs. n. 387 del 2003.

Non è eccessivo l'entusiasmo nel dire che un “doppio dividendo” si potrebbe cogliere dalla (speriamo ampia) applicazione di tale disposizione; e precisamente: uno di natura ambientale, derivante dalla spinta all'utilizzo di fonti “pulite” che consenta di avviare il lungo e articolato cammino di abbandono delle fonti idrocarburiche; e l'altro di natura economico/produttiva, derivante dalla possibilità di utilizzare tali attività quali fattore di integrazione del reddito agrario, in tempi di sofferenza per il settore data la concorrenza internazionale.

Tuttavia, resta da chiarire come l'auspicata applicazione di tale disciplina, possa concordare in termini aziendalistici con le vigenti disposizioni civilistiche e tributarie.

In altri termini, appare manifesta l'esigenza di analizzare come, con particolare riferimento alle imprese zootecniche(2), la realizzazione di un impianto economicamente efficiente di produzione di energia elettrica da biomasse, collimi con la reale portata di taluni principi giuridici che soggiacciono alla vigente normativa in materia di attività agricole connesse, primo fra tutti quello della “prevalenza”.

La possibilità di fare un po' di luce su tali aspetti, non potrà che muovere da una rapida ricognizione delle definizioni fornite dalla dottrina, dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa, dei concetti di “impresa agricola” e di “reddito agrario”.

### **1. Il concetto civilistico di impresa agricola: presupposti oggettivi e soggettivi.**

La disciplina relativa all'imprenditore agricolo è contenuta negli art. da 2135 a 2140 del c.c..

Tale categoria giuridica è propriamente distinta da quella dell'imprenditore commerciale, di cui agli art. 2195 e ss. del c.c., in virtù di una serie di previsioni normative, alcune di carattere restrittivo altre di carattere agevolatorio(3), che la caratterizzano rispetto a quest'ultima(4) - (5).

Le ragioni di tale differenziazione sono motivate dalla migliore dottrina(6) in ragione delle differenze sostanziali che sussistono tra l'esercizio dell'attività agricola e quello dell'attività commerciale.

Tali differenze vengono generalmente riassunte in due macro categorie: la prima di carattere imprenditoriale, dovuta all'assenza nell'impresa agricola, rispetto a quella commerciale, del “momento creativo”(7), per tale intendendosi il coordinamento autonomo da parte dell'imprenditore di tutti i fattori produttivi; la seconda, di carattere più strettamente economico, dovuta alla particolarità dell'attività agricola, la quale, come si sa, è particolarmente condizionata da elementi aleatori quali l'andamento climatico/meteorologico, le epidemie, etc

Vero è che dai primi decenni del secolo scorso, periodo in cui tale impostazione venne elaborata, ad oggi, l'attività agricola ha subito una vera e propria rivoluzione copernicana, facendo parlare sia i giuristi che i tecnici di agricoltura industrializzata.

Pertanto, di fronte ad una agricoltura dai processi produttivi “controllati”,

dai prodotti pressochè "standardizzati", dagli ingenti capitali investiti in tecnologie e attrezzature, e dalle radicate reti distributive e commerciali, parte della dottrina si è interrogata circa la validità della normativa vigente (inibizione dalle procedure concorsuali, assenza di scritture contabili, etc) rispetto alla reale dimensione e all' impatto che tali imprese hanno sul sistema economico.

Due sono state le correnti di pensiero contrapposte; e in particolare, la prima sostenuta dagli studiosi di Diritto Agrario(8) che: identificava quale agricola, e dunque soggetta alla speciale disciplina, qualsiasi attività finalizzata alla produzione di specie vegetali e animali, indipendentemente dalla dimensione tecnico/organizzativa dell'impresa; la seconda, invece, caldeggiata dagli studiosi di Diritto Commerciale(9) che: ponendo in rilievo il "processo produttivo", considerava commerciale, e dunque assoggettata alla disciplina propria dell'impresa, quell' iniziativa che seppur finalizzate alla produzione di specie vegetali e animali, vede il fattore produttivo della "terra" subordinato rispetto a quello del "capitale".

Va da se, che la prima delle due tesi esposte è stata quella accolta, e più volte ribadita(10), dal Legislatore, e dunque quella che qui di seguito si commenta.

Muovendo da tali valutazioni preliminari, procediamo ad analizzare la specifica disciplina.

E' l'art. 2135, così come novellato dal D.Lgs. n. 228 del 2001, che ci fornisce la definizione di imprenditore agricolo, disponendo che: "E'... [tale]...chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse".

Già nel primo comma il Legislatore ci fornisce un accenno della bipartizione delle attività contemplata in seno alla disciplina; e precisamente, tra le attività agricole principali (come meglio specificate al comma 2) e quelle connesse (di cui al comma 3).

Ed infatti, successivamente al co. 2 del medesimo art. sono delineati gli ambiti dell'attività agricola cd. principale, e in particolare è sancito che: "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".

Elemento necessario e sufficiente, dunque, al fine di qualificare un'impresa come agricola è rappresentato dalla "cura ....e sviluppo di un ciclo biologico o di una fase...del ciclo stesso", a nulla rilevando, come innanzi visto, i processi (più o meno "industrializzati") attraverso cui si perviene a detta fase.

Rientrano, pertanto, tra le attività agricole cd. principali, oltre a quelle realizzate con metodologie classiche di coltivazione, selvicoltura ed allevamento di animali, anche: la coltivazione in serre e vivai, le coltivazioni idroponiche ed aeroponiche, gli allevamenti in "batteria", l'attività di acquacoltura e allevamento controllato(11).

In ogni caso, la dottrina è concorde nel ritenere che non si possa ricondurre nella nozione di "impresa agricola" il godimento dei frutti ottenuti spontaneamente dalla terra(12).

Passando alla trattazione della seconda categoria di attività agricole contemplate dalla disposizione in commento, ovvero, quelle cd. connesse, le stesse sono così disciplinate dal co. 3 del medesimo articolo: "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 dell'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda...ovvero di ricezione e ospitalità come definite dalla legge".

Ruolo delle attività connesse è sostanzialmente quello di favorire: "lo sviluppo dell'attività agricola principale o nel momento della produzione o nel momento dell'esercizio o nel momento dell'utilizzazione dei prodotti"(13)

Pertanto, sono considerate attività agricole connesse, e dunque assoggettate alla disciplina propria dell'imprenditore agricolo, talune attività oggettivamente commerciali/imprenditoriali di trasformazione, commercializzazione, manipolazione di prodotti agricoli e/o animali(14), le stesse come innanzi detto oramai realizzate attraverso processi prettamente industriali, le quali tuttavia godono dell'assoggettamento

allo specifico regime in ragione della connessione "soggettiva" ed "oggettiva" che tali attività detengono con una delle attività agricole cd. principali.

Per connessione "soggettiva" è da intendersi l'identità fisica e giuridica tra colui che realizza il "processo biologico" e colui che ne "utilizza" i frutti(15).

E dunque, potrà svolgere una attività agricola connessa solo colui il quale svolga a sua volta una delle attività agricole principali di cui al co.2.

Accanto alla sussistenza del requisito della connessione soggettiva, ulteriore elemento indispensabile al fine di includere una delle attività di "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione etc." tra quelle agricole, ancorché per connessione, sarà dato dall'esistenza di un legame "oggettivo" dell'attività realizzata con una delle attività agricole principali.

Più chiaramente, secondo il dettato normativo, il vincolo della "connessione" sarà preservato solo qualora i prodotti oggetto dei processi innanzi esposti, saranno tratti "prevalentemente" dalla lavorazione del fondo agricolo, dall'allevamento, dalla selvicoltura, etc.

Concetto che merita una particolare analisi è proprio quello, testé enunciato, della prevalenza.

La disposizione in commento lascia intendere dunque che, in un'ottica di efficienza ed economicità dell'azienda agricola, l'imprenditore abbia la possibilità di condurre le attività connesse anche attraverso l'utilizzo di materiali e prodotti acquistati presso terzi; tuttavia, l'impiego di tali prodotti per la realizzazione dei processi illustrati, non dovrà eccedere quantitativamente l'impiego dei prodotti ottenuti direttamente dall'imprenditore agricolo attraverso la coltivazione del proprio fondo e/o l'allevamento del proprio bestiame, etc.

Nella sostanza, dunque, secondo quanto chiarito dalla Dottrina(16) più autorevole, sarà necessario che: "le attività connesse non prevalgano, per rilievo economico/patrimoniale, sull'attività agricola essenziale".

Una volta analizzati i presupposti oggettivi indispensabili ai fini della qualificazione dell'imprenditore agricolo, appare necessario enucleare talune classi di qualificazione soggettiva dello stesso.

Infatti, l'attività di imprenditore agricolo potrà essere svolta, a seconda dell'esistenza di taluni piuttosto che di altri requisiti, con una delle seguenti tipologie di qualificazione: agricoltore semplice(17), I.A.P.(18) (imprenditore agricolo professionale) o coltivatore diretto(19).

In particolare, la qualificazione dell'imprenditore agricolo come I.A.P. o come coltivatore diretto, consentiranno allo stesso di accedere a regimi fiscali, previdenziali e creditizi particolarmente vantaggiosi(20).

In ogni caso, come chiarito dalla migliore dottrina, tali differenti figure di imprenditori agricoli non influiscono "sulla nozione codicistica la quale indica il nucleo essenziale ed indefettibile dell'attività agricola"(21).

Inoltre, la legge consente l'esercizio dell'impresa agricola anche in forma collettiva, e precisamente: o da parte di una cooperativa tra agricoltori o un loro consorzio(22) qualora questi utilizzino prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono ai soci beni e servizi utili alla realizzazione del "ciclo biologico"(23), o in forma di società agricola(24).

Un più approfondito chiarimento merita la disciplina inerente la società agricola.

Come chiarito dalla Dottrina, tale categoria non rappresenta un nuovo tipo di società, in quanto possono essere società agricole tutte le tipologie societarie (sia di capitali che di persone) già incluse nel codice civile ove presentino il requisito dell'esercizio esclusivo dell'attività agricola indicato quale oggetto sociale.

Inoltre, le società che decidano di qualificarsi tali, saranno tenute ad inserire, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 99/2004, la specifica definizione "Società Agricola" a corredo della propria denominazione o ragione sociale.

Tuttavia, allo stato attuale, propriamente "agricole" nel senso della spettanza delle agevolazioni previste per la determinazione del reddito su base catastale e delle ulteriori misure in materia creditizia e previdenziale, possono essere definite solamente le Società Semplici(25) e le Società di fatto(26); mentre, per le altre forme sociali, siano esse società di persone e/o di capitali, come vedremo meglio in seguito per quanto attiene i profili fiscali, il Legislatore prevede l'assoggettamento alle ordinarie disposizioni previste per le società commerciali (assoggettabilità alle procedure concorsuali, etc.).

Resta in ogni caso ferma la possibilità, ex D.Lgs. n. 99/2004, per i soci

di società di persone agricole in possesso della qualifica di I.A.P. o di quella di coltivatore diretto, di godere a titolo personale delle agevolazioni previste dalla normativa speciale.

## **2. Il concetto tributario di reddito agrario: presupposti oggettivi e soggettivi.**

La disciplina inerente la determinazione del reddito agrario è contenuta negli artt. 32 e ss. del D.p.r. n. 917 del 1986 (T.u.i.r.); lo stesso, insieme al reddito dominicale e a quello dei fabbricati, si inserisce nella più ampia categoria reddituale dei redditi fondiari.

Caratteristica peculiare della categoria dei redditi fondiari è data dalla determinazione catastale del reddito dei terreni e dei fabbricati, secondo le tariffe d'estimo e il classamento attribuito al singolo cespite(27).

Secondo quanto chiaramente illustrato in dottrina(28), le tariffe d'estimo: "indicano la rendita attribuibile ai cespiti, in base alla loro qualità (tipo di coltivazione/ubicazione) e alla loro classe (grado di produttività/livello della costruzione). Per formare le tariffe, è necessario individuare, per ciascuna zona censuaria, qualità e classe dei terreni (e/o dei beni immobili), suddividere le qualità in classi e, quindi, stabilire la rendita attribuibile".

Il presupposto per l'imputazione del reddito fondiario è dato generalmente dal possesso del bene immobile (reddito dominicale nel caso di possesso di terreni – reddito di fabbricati nel caso di possesso di edifici e costruzioni).

Due sono le eccezione a questa regola; la prima, che riguarda l'imponibile da imputare, è data dall'ipotesi in cui il bene immobile è concesso in locazione, nel qual caso è il canone pattuito, e non la rendita catastale, a confluire nel reddito del proprietario del cespite; l'altra ipotesi, riguarda la soggettività del reddito agrario, il quale è imputato non in virtù del possesso della terra, quanto, piuttosto, in ragione dall'esercizio dell'attività imprenditoriale agricola sulla stessa, ancorché, ai sensi del co. 1 dell'art. 33, quest'ultima sia svolta su terreni presi in fitto dall'imprenditore(29).

In ogni caso, ai fini della determinazione del reddito agrario, sia che questo venga determinato in maniera analitica o forfetaria, come innanzi vedremo, ex co. 1 dell'art. 32, concorrerà esclusivamente: "il reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione,...impiegati nell'esercizio delle attività agricole"(30).

Da quanto detto, emerge evidente, che la nozione di reddito agrario è strettamente correlata alla nozione civilistica di impresa agricola, come illustrata al precedente paragrafo, ed infatti ripercorrendo i medesimi ambiti di cui all'art. 2135, il Legislatore al comma 2 dell'art. 32 citato dispone che: "Sono considerate attività agricole:

- a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- c) le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al co. 1, con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali."

Una prima distinzione tra le attività assoggettate alla disciplina del reddito agrario va fatta tra quelle indicate alle lettere a) e b) della norma citata e quelle di cui alla lettera c); infatti, le prime sono rappresentate da quelle attività (coltivazione, silvicoltura, allevamento) cd. essenzialmente agrarie o principali, mentre le seconde sono rappresentate da quelle attività (manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli) cd. secondarie o accessorie.

Come visto, dunque, anche la disciplina fiscale, così come quella civilistica, considera attività agricole principali quelle dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura e all'allevamento e alla produzione di vegetali nei limiti indicati.

In particolare, si considera attività di coltivazione del fondo: "il complesso unitario e inscindibile dei lavori necessari al conseguimento

dei frutti della terra.”(31).

Per quanto attiene la floricoltura e le attività vivaistiche, secondo quanto chiarito dalla prassi ministeriale(32), possono essere ricondotte tra le attività dirette alla coltivazione del fondo quei processi che si estrinsecano attraverso l'effettivo collocamento delle piante sul fondo agricolo, restando escluse quelle attività di manutenzione e vendita di prodotti florovivaistici.

Va da se che dato il presupposto “operativo” che soggiace all'assoggettamento dei “frutti della terra” alla disciplina del reddito agrario, restano esclusi da tale nozione i frutti ottenuti spontaneamente dal terreno “in mere situazioni statiche”(33).

Sono altresì esclusi dalla speciale disciplina prevista per la tassazione del reddito agrario, i proventi derivanti dall'estrazione e dalla utilizzazione delle risorse naturali del suolo e del sottosuolo. In tale ipotesi, infatti, l'attività si considera di “sfruttamento” e come tale opera la previsione dell'art. 55, co. 2, lett. b), del T.U.I.R., secondo cui il relativo reddito si considera d'impresa(34).

La silvicoltura consiste, invece, nella riproduzione del bosco e nella conservazione della sua consistenza.

L'attività di disboscamento o di mera estrazione del legname, invece, non può essere considerata attività agricola(35). Solo qualora sia lo stesso silvicoltore a procedere alla raccolta, la prima lavorazione del legname è riconducibile nell'attività di silvicoltura (ad esempio, legna da ardere, pali, traverse ferroviarie), mentre le successive lavorazioni sono da considerare attività commerciali salvo che, sussistendone i requisiti che di seguito analizzeremo, queste rientrino nella categoria delle attività connesse(36).

Sia le attività dirette alla coltivazione del fondo che quelle di silvicoltura sono assoggettate alle disposizioni proprie del reddito agrario, indipendentemente dalle dotazioni tecniche adoperate e dalle dimensioni dell'attività.

Particolare attenzione merita, invece, la disciplina relativa alla tassazione delle attività dirette all'allevamento del bestiame e alla produzione di vegetali con particolari attrezzature, di cui alla lett. c), co. 1, dell'art. 32 citato, in virtù dei limiti imposti dal Legislatore, e degli specifici regimi fiscali a cui sono assoggettate tali attività nel caso di sfioramento di tali limiti.

Per allevamento del bestiame s'intende: “il complesso delle attività finalizzate al mantenimento, allo sviluppo ed eventualmente alla riproduzione di animali allo scopo di usufruire dei frutti naturali”(37). In sostanza, l'attività di allevamento di animali è finalizzata allo sviluppo e alla crescita degli animali, anche se non viene svolto l'intero ciclo biologico dalla nascita al loro completo sviluppo fisico(38).

Per la qualificazione del reddito derivante dall'attività di allevamento di animali come reddito agrario deve sussistere un determinato rapporto tra fabbisogno di mangimi e potenzialità del terreno condotto dall'agricoltore (mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno).

Non assume alcun rilievo il fatto che l'allevamento sia svolto con una particolare organizzazione né che in esso siano impiegati particolari macchinari, attrezzature o personale(39).

Pertanto, sulla base del combinato disposto dell'art. 2135 c.c. e dell'art. 32 del T.u.i.r., l'allevamento costituisce sempre attività agricola; tuttavia:

- il reddito si determina catastalmente quando l'allevamento rientra nel rapporto di idoneità del terreno a produrre potenzialmente il fabbisogno dei mangimi;

- si determina comunque con i criteri del reddito d'impresa per la parte che eccede il predetto rapporto(40).

La determinazione catastale del reddito imponibile ottenuto con l'attività di allevamento, nei limiti di cui alla lett. b), co. 2, citato, avverrà sulla base delle disposizioni contenute in un apposito decreto emanato dal Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura e foreste (ora Ministero per le Politiche agricole).

In tale decreto, infatti, viene stabilito, per ciascuna specie animale, il numero dei capi allevabili per ettaro con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno, tenuto conto della potenzialità produttiva del terreno stesso e delle unità foraggiere occorrenti secondo la specie allevata(41).

Val la pena porre l'accento sul rapporto previsto dal Legislatore tra “capi allevati” e “mangime ottenibile” per almeno un quarto dal terreno. Infatti, come chiarito in dottrina(42), il termine ottenibili va inteso nella sua accezione più lata, ovvero, non nell'obbligo di somministrazione agli

animali dei mangimi ottenuti dal terreno, quanto nella attitudine potenziale dello stesso a produrli.

Infine, date le sue particolari caratteristiche, oggetto di particolare attenzione sia da parte della Prassi Amministrativa e che della Giurisprudenza, è stata l'attività di allevamento di cavalli da corsa.

I Supremi giudici investiti più volte della vicenda, non sempre hanno dato una interpretazione univoca in merito all'inclusione o meno di tali attività nell'alveo del reddito agrario.

Due, infatti, sono stati gli orientamenti; uno restrittivo(43), il quale distingue nel dettato normativo l'allevamento di bestiame finalizzato all'ottenimento di carne, uova, latte etc., dall'allevamento di animali per usi non alimentari, sulla base della non subordinazione, per l'allevamento dei secondi, al fattore "terra", e dunque propendeva per l'inclusione dei primi nell'alveo della disciplina propria dell'impresa agricola, mentre per i secondi in quello relativo all'impresa commerciale; l'altro più espansivo(44), che muovendo da una valutazione "biologica", considerava assoggettato alla disciplina propria dell'impresa agricola l'allevamento di animali/bestiame di qualsiasi specie, indipendentemente dalla loro destinazione finale (sportiva o "alimentare"). Va da se che la qualificazione civilistica di tale attività, che qui si commenta, esplica i propri effetti anche sul trattamento fiscale alle stesse riservato.

Tale contrasto, rimesso alle Sezioni Unite(45), è stato risolto nel segno dell'accoglimento della tesi "restrittiva" (tra l'altro prevalente nelle sezioni ordinarie), riallacciandosi alla dicotomia tra "bestiame" e "animali" e al relativo differente legame con l'"ager", caratterizzante dell'attività agricola.

Più netta, invece, è stata la distinzione effettuata dalla Prassi Ministeriale; ove si è chiarito che: "i redditi ottenuti dai puledri, di cui non è iniziata l'attività agonistica, e dagli stalloni e dalle fattrici, di cui si è conclusa l'attività agonistica, si considerano assoggettati alla disciplina del reddito agrario; mentre, i redditi ottenuti dai cavalli da corsa, sono soggetti alla disciplina del reddito d'impresa"(46).

Infine, sempre restando nella lett. b), co. 2, del citato articolo, costituisce reddito agrario la produzione di vegetali (es. funghicoltura) tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste. La determinazione del reddito di tale tipologia di produzione, nel caso in cui ecceda i predetti limiti, è contenuta nel co. 1, dell'art. 56-*bis* del T.u.i.r.(47).

Una particolare attenzione, anche in relazione alle finalità preposte, ovvero, la valutazione dell'effettivo trattamento fiscale riservato alle attività di produzione di energia da fonti agronomiche e fotovoltaiche, merita l'analisi del regime fiscale riservato alle attività agricole cd. connesse in generale, di cui al co. 3 dell'art. 2135 c.c..

L'art. 2 della legge n. 350 del 24 dicembre 2003 ha sostituito la lettera c), comma 2, dell'art. 32 stabilendo che rientrano nella determinazione del reddito agrario le attività connesse di cui al terzo comma dell'art. 2135 del c.c., esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, e dirette alla:

- "manipolazione;
- conservazione;
- trasformazione;
- valorizzazione;
- commercializzazione;

ancorché non svolte sul terreno di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali".

A tal fine si fa presente che il comma terzo dell'art. 2135 del c.c. include altresì tra le attività connesse, quelle "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".

L'elemento di maggior peso contenuto nella novella è stato, senza dubbio, l'abolizione del precedente concetto di collegamento all'"esercizio normale dell'agricoltura" (intendendosi per tale il comportamento medio degli agricoltori in un momento storico ed in una determinata zona), ai fini della considerazione di una attività agricola come connessa, sostituendo questo con quello della "prevalenza" che richiede la individuazione dei beni e delle attività che sono da attrarre nello speciale regime dei redditi agrari.

La nuova disposizione è applicabile, pertanto, anche se la realizzazione

di una o più fasi del processo produttivo che fa capo all'imprenditore agricolo sia esternalizzata (ad esempio, quando ci si avvale del frantoio di terzi per la molitura delle olive o di una struttura conserviera per la trasformazione dei pomodori in conserva).

Per la individuazione delle predette attività, la norma prevede che il Ministro dell'Economia e delle finanze, su proposta di quello delle Politiche agricole e forestali, emani con cadenza biennale un decreto con il quale vengano individuate quelle che possono essere incluse nell'ambito del reddito agrario(48).

I beni prodotti e le attività esercitate che non sono ricompresi in detto decreto, sono assoggettate alle disposizioni del reddito d'impresa di cui all'art. 56-bis T.U.I.R., il quale al comma 2 prevede un regime forfetario di determinazione del reddito (per maggiori approfondimenti si rinvia al commento del citato art. 56-bis).

Conseguentemente, le attività agricole connesse sono riconducibili alle:

- attività relative ai beni individuati in un decreto ministeriale e che, pertanto, rientrano nella forfetizzazione dei redditi sulla base delle stime catastali (art. 32 T.U.I.R.);

- attività dello stesso tipo, relative a prodotti diversi da quelli elencati nel decreto. Tali attività sono assoggettate al regime dei redditi d'impresa di cui all'art. 56-bis T.U.I.R., che prevede una forfetizzazione dei redditi in misura pari al 15 per cento.

Per quanto attiene una migliore comprensione dell'effettiva portata del principio della "prevalenza", la cui osservazione, come visto, determina l'inclusione dei redditi ottenuti dalle attività connesse nell'alveo dei redditi agrari (qualora le attività e i relativi beni prodotti siano compresi nel decreto ministeriale specifico), si rinvia a quanto chiarito nella prassi ministeriale.

Nella circolare n. 44/E del 14 maggio 2002, è infatti esplicitato che l'utilizzo di prodotti acquistati presso terzi è ammesso, nelle attività connesse, al fine di migliorare la qualità del prodotto finale e di aumentare la redditività complessiva dell'impresa agricola (si fa l'esempio dell'imprenditore vitivinicolo che acquista vino da taglio presso terzi per migliorare la qualità del proprio prodotto).

Tuttavia, al fine di vedere rispettato il suddetto principio, l'Amministrazione richiede di effettuare un confronto quantitativo fra i prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale ed i prodotti acquistati da terzi; tale confronto andrà verificato confrontando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale e il costo dei prodotti acquistati da terzi, in rapporto del 51% dei primi rispetto ai secondi.

Qualora non fosse soddisfatta la condizione della prevalenza, i redditi dell'attività connessa saranno qualificati come:

- redditi agrari di cui all'articolo 32 per la parte che deriva dall'utilizzo di prodotti propri e per la parte degli altri prodotti ottenuti entro i predetti limiti;

- redditi d'impresa di cui all'articolo 56 per la parte di prodotti che ecceda tali limiti.

Ne deriva, quindi, che qualora non fosse soddisfatta la condizione della prevalenza, occorrerà distinguere il caso in cui l'attività connessa abbia ad oggetto:

- beni che rientrano fra quelli elencati nel decreto ministeriale;
- beni diversi da questi ultimi.

Infatti, nella prima ipotesi, sono da qualificarsi come redditi agrari ai sensi dell'art. 32, co.2 citato, i redditi rivenienti dall'attività di trasformazione (commercializzaz., conservaz., etc.) dei prodotti agricoli nei limiti del doppio delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore agricolo (o, nel caso di acquisti per un miglioramento della gamma, nei limiti del doppio del valore normale delle medesime); mentre, i redditi ottenuti dalla trasformazione delle quantità eccedenti saranno da determinarsi

analiticamente ai sensi dell'articolo 56 del T.u.i.r..

Nel caso in cui l'attività di trasformazione o manipolazione riguardi beni che non rientrano fra quelli elencati nel citato decreto ministeriale, la stessa circolare n. 44/E del 2004, citata, ha precisato che, non essendo soddisfatto il requisito della prevalenza, esplicitamente richiesto dal menzionato articolo 56-bis del T.u.i.r., l'intero reddito prodotto costituisce reddito d'impresa da determinarsi analiticamente in base all'articolo 56 del T.u.i.r..

L'ultima "classe" contemplata in seno alla categoria del reddito agrario, è rappresentata dalle attività agricole dirette alla fornitura di servizi di cui

all'art. 2135, co. 3, del c.c.(49).

Oggetto di tale "classe" sono sostanzialmente le attività, esercitate mediante l'utilizzazione di mezzi e attrezzature proprie dell'Azienda agricola, di agriturismo e valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale.

Per le stesse, ai sensi del co. 3 dell'art. 56-*bis*, è previsto un regime di tassazione forfetario con applicazione di una aliquota sostitutiva del 25%, da applicarsi sull'ammontare dei corrispettivi conseguiti.

Infine, il Legislatore ha di recente introdotto una ulteriore disposizione finalizzata alla tassazione (agevolata) delle operazioni commerciali di cui alle attività agricole connesse, qualora queste eccedano i limiti normativamente previsti.

Infatti, ai sensi del co. 2-*bis*, dell'art. 71, del T.u.i.r.(50), qualora le attività "connesse" poste in essere superino i limiti di cui al co. 2, lett. c), dell'art. 32, citato (principio della prevalenza), tuttavia, però, ciò avvenga occasionalmente; i relativi redditi saranno soggetti alle disposizioni agevolatorie di cui all'art. 56-*bis*, co. 2 e 3, a seconda delle specifiche attività poste in essere.

Una particolare menzione merita il regime fiscale previsto dal Legislatore per la tassazione del reddito agrario nei casi di mancata coltivazione dei fondi agricoli e/o, in ogni caso, per i casi di mancato conseguimento del reddito agrario, di cui al combinato disposto degli artt. 35 e 31 del T.u.i.r..

Come visto, la determinazione catastale del reddito determina il livello di imposizione, indipendentemente dall'effettiva capacità reddituale dell'azienda agricola, in virtù della attitudine potenziale del fondo a produrre reddito(51).

Tuttavia, esistono delle ipotesi in cui, acclarata l'effettiva impossibilità da parte dell'impresa agricola a produrre redditi, dovuta a cause "non dipendenti dalla tecnica agraria"(52) e/o ad eventi naturali(53), è previsto, nel primo caso, l'abbattimento dell'imposta dovuta in ragione del 70%; mentre nel secondo caso, la totale irrilevanza reddituale dell'annata agraria, previo denuncia dell'evento(54).

Dopo aver analizzato quelli che sono i presupposti oggettivi utili ai fini della inclusione o meno di una data attività in seno alla disciplina del reddito agrario; e, dopo aver tracciato un quadro abbastanza organico delle disposizioni tributarie previste per la regolamentazione delle zone cd. "grigie", ovvero quelle a cavallo tra le disposizioni in materia di reddito d'impresa e quelle in materia di reddito agrario (regimi forfetari); non ci resta che delimitare i presupposti soggettivi previsti dal Legislatore, al fine di comprendere quali soggetti e/o entità, nell'esercizio dell'attività dell'impresa agricola, sono beneficiari delle disposizioni agevolatorie in materia di reddito agrario, e quali no.

Per quanto riguarda le persone fisiche, qualora queste appartengano ad una delle categorie proprie dell'imprenditore agricolo (coltivatore diretto, I.A.P., agricoltore semplice), sulla base dei requisiti innanzi enucleati, saranno sempre assoggettate alle disposizioni in materia di determinazione del reddito agrario.

Per le società, invece, diversamente, invece, da quanto visto per la legislazione civilistica, ove si è assistito alla promozione della "Società agricola" e alla equiparazione, ad eccezione che per i profili in materia di procedure concorsuali, tra le differenti forme societarie (personalistiche o capitalistiche) in ragione dell'identità tra le attività da queste svolte; in materia fiscale, il Legislatore ha conservato una netta demarcazione tra i regimi applicabili alle differenti forme societarie.

In pratica, dunque, ancora una volta in materia fiscale si è visto prevalere il criterio della "forma" su quello della "sostanza"(55).

La vigente normativa così dispone in materia di tassazione del reddito prodotto dalle società esercenti attività agricola:

le società semplici e le società di fatto determinano il reddito su base catastale, imputando lo stesso, *pro quota*, ai partecipanti la società;

le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice, ai sensi dell'art. 55, co. 2, lett. c), del T.u.i.r., "per la parte (di reddito) derivante dalle attività agricole di cui all'art. 32, pur se nei limiti ivi stabiliti" determinano il reddito in maniera analitica secondo le disposizioni previste in materia di "reddito d'impresa";

tutte le società di capitali, ancorché esercenti attività agricola, sono per presunzione assoluta assoggettate alle disposizioni in materia di IRES.

Pertanto, la Società Semplice e la Società di fatto risultano essere, ad oggi, il "terreno di elezione"(56) per lo svolgimento dell'attività agricola in forma societaria; oltre ad essere, sotto il profilo tributario, le uniche

forme riconosciute di "società agricola".

Tale scelta del Legislatore è giustificata dalla dottrina(57) in virtù delle diverse caratteristiche, in relazione alle esigenze della compagine sociale, all'accesso al credito e alla struttura organizzativa, che i diversi tipi di società presuppongono, facendo, dunque, prediligere per le società personali (s.n.c. e s.a.s.) e per le società di capitali una metodologia di determinazione del reddito strutturata in maniera analitica, secondo la disciplina del reddito d'impresa; mentre, per le S.S. e le Società di fatto, come visto, la determinazione del reddito su base catastale.

Inoltre, altra dottrina(58) individua in tale differenziazione nel trattamento fiscale un fattore positivo per lo sviluppo dimensionale delle Aziende agricole. Secondo questi, infatti, il metodo di determinazione analitica del reddito, data la possibilità di deduzione dei costi sostenuti, rappresenta una spinta per le aziende agricole agli investimenti; diversamente, il metodo catastale, ancorché premiale, data la sua determinazione figurativa, sottopone a tassazione le aziende anche in assenza di reddito, disincentivando, dunque, le stesse ad effettuare investimenti.

Per quanto attiene, infine, i redditi prodotti dalle cooperative composte da produttori agricoli e o da società (semplici e di fatto) assoggettate alla disciplina del reddito agrario, l'art. 10, co. 1, del D.P.R. n. 601/1973 dispone che: "Sono esenti dall' [IRES e dall' IRAP(59) i redditi da queste prodotte] mediante l' allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione, di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci."

Pertanto, se le attività esercitate dalla cooperativa o dai soci eccedono i limiti suddetti l'esenzione spetta solamente per la parte del reddito della cooperativa corrispondente al reddito agrario dei terreni dei soci.

Come chiarito dalla prassi ministeriale(60), la norma suddetta: "... comporta che detti redditi sono considerati redditi di impresa e come tali soggetti agli ordinari criteri di determinazione applicabili agli altri redditi riconducibili alla stessa categoria [...] quindi assumono rilevanza fiscale gli ammortamenti, gli accantonamenti, le sopravvenienze attive e passive, le esistenze iniziali e le rimanenze finali, (ecc).." Tuttavia, in ragione dell'esenzione prevista, nessun imposta "diretta" è dovuta, così come si è esonerati dai relativi obblighi dichiarativi.

L'agevolazione di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973 si estende, quindi, ricorrendone le condizioni, all'intero reddito della cooperativa conseguito dalle attività considerate dalla norma e determinato attualmente in base ai criteri di determinazione propri del reddito di impresa e non in base ai criteri catastali, che restano propri per i soli imprenditori agricoli (persone fisiche o società semplici).

Data la natura dell'agevolazione, oggettiva e non soggettiva, la stessa presuppone, come chiarito dalla prassi(61), che qualora la cooperativa agricola svolga anche attività che esulano dalla fattispecie esentativa considerata, le stesse dovranno essere separatamente contabilizzate e assoggettate al regime "ordinario" delle cooperative.(62)

Ciò premesso, si deve precisare che la ragione d'essere della norma agevolativa di cui all'art. 10, citato, è stata individuata dalla giurisprudenza(63) nella necessità di evitare una duplicazione di imposte, dato che i redditi esclusi dall'applicazione delle imposte sui redditi, essendo prodotti mediante operazioni rientranti nel ciclo agrario ordinario, risultano già a carico dei partecipanti la cooperativa. Conseguentemente, dunque, sarebbe stato illegittimo realizzare un ulteriore reddito tassabile in capo alla cooperativa.

Si precisa infine che, per i redditi prodotti dalle società cooperative agricole di capitali e di persone – ad eccezione di quelle considerate, non vale la citata esenzione(64).

### **3. La tassazione del reddito prodotto da fonti energetiche rinnovabili.**

Come accennato nelle premesse, il Legislatore nazionale ha trasferito nel settore agricolo le linee operative di "promozione e incentivo della diffusione dell'energia rinnovabile" contenute nel D. Lgs. N. 387 del 29/12/2003, di attuazione delle Direttiva Comunitaria n. 2001/77/CE.

La disposizione, ex co. 423, art. 1, L. 266/2005 (Finanziaria 2006), come modificata dall'art. 2-*quater*, co. 11, lett. a) e b), del D.L. 10/1/2006, così recita: "La produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche effettuate dagli

imprenditori agricoli costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135 co. 3 del c.c. e si considerano produttive di reddito agrario”.

Procediamo ad una più puntuale definizione dei contenuti tecnici al fine di meglio comprendere l'effettiva portata degli argomenti di cui si discute.

Quando si parla di fonti rinnovabili agroforestali (*alias*, biomasse) deve intendersi: “la componente biodegradabile dei prodotti o degli scarti ottenuti attraverso l'attività agricola (vegetali, animali e/o qualsiasi altro prodotto fermentescibile), nonché di quegli stessi derivanti delle industrie connesse a tali prodotti..”(65).

Mentre, per energia fotovoltaica, si intende quella prodotta attraverso l'utilizzo di pannelli a celle di silicio, capaci di trasformare l'energia termica del sole in energia elettrica e/o termica(66).

Procediamo ad analizzare quali sono le modalità tecniche attraverso cui è possibile attuare il collegamento di tali attività con quella agricola.

Per quanto concerne l'utilizzo delle biomasse a fini energetici in agricoltura, il sistema è sostanzialmente incentrato sull'installazione di un impianto di digestione anaerobica che, sfruttando il gas ottenuto dalla fermentazione dei prodotti o degli scarti innanzi indicati, consente di attivare delle turbine che a loro volta produrranno energia elettrica(67).

La produzione di energia fotovoltaica da parte di un agricoltore avviene, invece, attraverso l'installazione dei pannelli a celle di silicio sul suolo agricolo(68).

L'energia elettrica o termica così prodotta, per la parte non destinata all'autoconsumo, verrebbe immessa nella rete del distributore locale, il quale verserebbe al produttore un corrispettivo (il cui ammontare è generalmente concordato a livello nazionale)(69).

In passato, prima della legge Finanziaria per l'anno 2006, il reddito ottenuto dall'produzione di energia da biogas da parte di imprenditori agricoli era stato sempre ritenuto dall'Agenzia delle Entrate assoggettabile a tassazione ordinaria secondo la disciplina propria dei redditi d'impresa.

In particolare, con la risoluzione n. 17/E del 15 febbraio 2005, relativa proprio al caso di un allevatore che chiedeva di conoscere il trattamento fiscale dei redditi ottenuti dalla cessione di energia elettrica prodotta da un impianto di digestione anaerobica di biomasse, si era ritenuto che l'art. 2135, comma 3, del codice civile ricomprende tra le attività agricole solo quelle: “... dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata ...”. Pertanto, nel caso di specie, non essendo la fattispecie contemplata in seno alla disciplina propria delle attività agricole, i redditi da questa prodotti sono sottoposti alla disciplina ordinaria in materia di redditi d'impresa.

Tornando ad un precedente intervento, nella circolare n. 44/E del 14 maggio 2002, fu precisato che detta attività (produzione di energia elettrica da biomasse) non doveva assumere, per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale, pena la perdita della qualifica di imprenditore agricolo.

Inoltre, nella circolare n. 44/E del 15/11/2004, furono chiarite le modalità con cui verificare la sussistenza del requisito della prevalenza dell'utilizzo delle attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola, rispetto a quelle impiegate nell'esercizio dell'attività “energetica”, al fine di stabilire l'effettiva qualificazione del soggetto (imprenditore agricolo o commerciale) in ragione dell'attività da questi svolta in maniera maggioritaria.

Con la nuova norma si introduce, invece, la presunzione legale assoluta che la produzione e la cessione di energia ottenuta da fonti agroforestali e/o fotovoltaiche, quando effettuata da imprenditori agricoli (persone fisiche o società semplici), costituisce attività connesse a quella agricola, ex co. 3 dell'art. 2135 del c. c., e, di conseguenza, il reddito da questa tratto è assoggettato alle specifiche disposizione previste per il reddito agrario.

Pertanto, a seguito della novella recata, l'imprenditore agricolo che decida di produrre energia da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, resta tale, non acquisendo più, al verificarsi di determinate condizioni (prevalenza), la veste di imprenditore ai sensi dell'art. 2082 del c.c..

Inoltre, lo stesso non è più tenuto a contabilizzare separatamente i proventi dell'attività di produzione di energia elettrica e calorica, in quanto questi confluiscono, ex lege, nel reddito agrario determinato catastalmente(70).

Resta da chiarire, tuttavia, quale sia la corretta qualificazione di siffatte attività tra le diverse tipologie di "agricole connesse" contemplate dal co. 3, dell'art. 2135 del c.c., al fine di coglierne le peculiarità applicative sia ai fini civilistici che a quelli tributari, con particolare riguardo alla produzione di energia da biomasse

Due, infatti, sono le tipologie principali di attività agricole connesse contemplate dalla norma civilistica, e precisamente, quelle di:

- "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli e zootecnici ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali"; e quelle di:

- "fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata".

L'inclusione nell'una o nell'altra categoria, ha riflessi operativi e giuridici di non poco conto.

Se si considera l'attività in commento come rientrante nella prima categoria, è necessario che l'azienda agricola produca "direttamente" e "prevalentemente" le biomasse necessarie per il funzionamento dell'impianto digestore.

Qualora, invece, si decida di qualificare detta attività tra quelle di cui alla seconda tipologia considerata (fornitura di beni e servizi), il legame della stessa con le attività proprie dell'azienda agricola diviene molto più labile, essendo solo necessario che l'impianto digestore insista sul fondo(71); tuttavia, in tale ipotesi, sarebbe impossibile rispettare il dettato civilistico, che impone l'utilizzo di attrezzature "normalmente impiegate nell'attività agricola", data la specificità di tali impianti.

Notevoli sono le differenze, anche in ambito fiscale, derivanti dalla scelta della qualificazione di tale attività nell'una piuttosto che nell'altra tipologia di attività connesse considerate.

Infatti, le attività di cui alla prima classe (manipolaz., trasfromaz., commercializ.) sono comprese tra quelle di cui all'art. 32, co. 2, lett. c) del T.u.i.r..

Per le stesse, come visto, è prevista la determinazione catastale del reddito nei casi di inclusione dell'attività svolta negli appositi Decreti Ministeriali; o, in casi come quello di specie di esclusione dallo stesso D.M., ex art. 56-bis, co. 2, l'applicazione di una aliquota sostitutiva del 15% sul totale dei corrispettivi incassati.

Per quanto attiene, invece, la seconda classe di attività agricole connesse considerata (fornitura di beni e servizi), la stessa esula completamente tra quelle assoggettate alla disciplina propria dei redditi agrari di cui all'art. 32 del T.u.i.r., essendo sottoposta al regime dei redditi d'impresa, ancorché determinato in maniera forfetaria

Infatti, ex art. 56-bis, co. 3, del T.u.i.r., i redditi provenienti da tali attività sono assoggettati all' aliquota sostitutiva del 25% da computarsi sul totale dei corrispettivi incassati.

Circa la qualificazione fiscale delle attività di produzione di energia da biomasse, si è già espressa l'Agenzia dell'Entrate, con una breve risposta fornita nella C.M. n. 6/E del 13/2/2006.

Secondo l' interpretazione dell'Agenzia, la produzione di energia da biomasse sarebbe inquadrabile, ai fini tributari, nell'ambito delle attività agricole connesse dirette alla fornitura di beni servizi di cui alla seconda parte del co. 3 dell'art. 2135 c.c.

Proseguendo nella sua attività di chiarimento, il ministero afferma infatti che: sebbene tale interpretazione desti "perplexità" sul piano civilistico, visto che il co. 3, citato, prevede che la fornitura dei servizi avvenga attraverso l'utilizzo delle "attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata", i redditi derivanti dalla cessione di energia elettrica prodotta con fonti agroforestali o fotovoltaiche effettuata da parte di un imprenditore agricolo (persona fisica o società semplice) sono assoggettati alla disciplina di cui all'art. 56-bis, co. 3, come innanzi illustrata.

Tale interpretazione, a mio sommo avviso, stride con quella che pare essere la ratio della novella.

Infatti, aderendo alla tesi dell'Agenzia, non solo la produzione dell'energia non potrebbe avvenire attraverso l'utilizzo di attrezzature "normalmente" impiegate nell'attività agricola, in quanto gli impianti per questa necessari hanno una destinazione specifica ed esclusiva rispetto a quelli delle attività propriamente agricole; ma, per giunta, per l'alimentazione degli stessi, non vi sarebbe neanche l'obbligo dell'utilizzo di prodotti derivanti, ancorché prevalentemente, dall'attività agricola

propria.

L'adesione a tale interpretazione ministeriale, dunque, conduce alla conclusione che la produzione di energia da fonti rinnovabile effettuata da un imprenditore agricolo, ancorché considerata *ex lege* come connessa all'attività agricola principale, non conserva alcun vincolo di connessione "oggettiva" con questa.

Tale condizione di assenza di vincolo oggettivo tra l'attività agricola principale e quella connessa, determina la negazione delle conclusioni a cui è giunta (da tempo) la migliore dottrina e una pressoché unanime giurisprudenza sia di merito che di legittimità(72).

I migliori interpreti, infatti, individuano come presupposto fondamentale per la sussistenza del vincolo di connessione di una data attività con quella agricola, la doppia presenza dei vincoli: uno "soggettivo", inteso quale identità tra il soggetto che pone in essere l'attività principale e quella connessa, e uno "oggettivo", inteso quale legame diretto tra i beni e i servizi tratti e/o utilizzati per l'attività principale e quelli utilizzati per l'attività connessa.

Pertanto, l'inclusione di tali attività nell'ambito della attività connesse all'attività agricola, non avrebbe alcun tratto d'unione con la specifica normativa civilistica e tributaria.

Più logica, invece, è l'inclusione di tali attività nell'ambito delle attività connesse finalizzate alla "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o dall'allevamento di animali".

Infatti, solo in tal modo si realizzerebbe il vincolo della connessione oggettiva, rappresentato dalla "trasformazione/valorizzazione" dei prodotti agricoli ottenuti "prevalentemente" dall'azienda agricola (cereali anche allo stato ceroso, reflui zootecnici, etc.) da impiegarsi per la produzione di energia, tale consentire la giustificazione normativa della presunzione giuridica di "connessione" contenuta nella novella.

Tuttavia, sebbene tale interpretazione sia quella che garantisce maggior rigore giuridico alla presunzione di connessione di tali attività con quelle agricole, la stessa ben si adatterebbe solo all'attività di produzione di energia da fonti agroforestali (biomasse), in quanto, come visto, presuppone la "trasformazione/valorizzazione" di prodotti ottenuti prevalentemente dalla medesima impresa agricola.

Resterebbe, invece, da chiarire il regime dei redditi ottenuti con la tecnologia fotovoltaica, la quale, come visto, è prodotta attraverso l'installazioni di pannelli a celle di silicio alimentati dalla luce solare; per la stessa, infatti, non è verificabile il vincolo dell'utilizzo di prodotti ottenuti dall'azienda agricola, visto che, come innanzi illustrato, tali impianti sono alimentati con la luce solare.

#### **4. Talune valutazione aziendalistiche inerenti la produzione di energia da biomasse.**

La scelta della qualificazione delle suddette attività tra quelle di cui alla lett. c), co. 2, dell'art. 32, del T.u.i.r. oltre che per le analizzate ragioni di coerenza giuridica, sarebbe auspicabile anche per ragioni di efficienza economica.

Ma procediamo per gradi.

Ai sensi dell'art. 10 del D.p.r. 601/73, sono esenti dall'IRES e dall'IRAP i redditi prodotti dalle cooperative agricole, che pongano in essere le attività di cui all'art. 32 del T.u.i.r.

Ricordiamo che nella citata norma sono incluse le sole attività agricole connesse, di cui alla prima parte del co. 3 dell'art. 2135 del c.c., ovvero, finalizzate alla: "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli e zootecnici ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali"; ma non quelle di: "fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata".

Stando ciò, in principal luogo per la produzione di energia da fonti agroforestali (biomasse), dato il notevole costo necessario per la realizzazione e la gestione di un impianto di digestione anaerobica, e la notevole massa di biomassa necessaria per alimentarlo al fine di consentire una efficiente ed economica attività dello stesso(73); difficilmente l'impresa agricola, che solitamente è di piccole dimensioni, riuscirebbe a sostenere e sviluppare una simile iniziativa.

Si ricordi inoltre che la soggettività passiva al reddito agrario, condizione necessaria al fine di godere dell'agevolazione fiscale di cui

alla Finanziaria, è oggi prevista solo per l'impresa individuale, la Società Semplice e la Società di fatto, tutte realtà generalmente di modeste dimensioni.

Tutte queste premesse, portano alla ovvia conclusione che difficilmente tali iniziative possano essere intraprese da una azienda agricola nostrana.

Pertanto, l'unica strada realmente percorribile affinché tale disposizione trovi l'auspicata attuazione, è quella di incentivare la creazione di cooperative di produttori agricoli che realizzino collettivamente un simile progetto.

Gli stessi, così facendo, oltre ad assumersi collettivamente l'onere per la realizzazione dell'impianto, avrebbero la "forza" di alimentare lo stesso con le biomasse apportate da ognuno, rendendo, di conseguenza, economicamente efficiente la gestione di questo.

In tal modo, inoltre, si eviterebbe il rischio dato dal ricorso all'approvvigionamento esterno all'azienda di una quantità di biomasse "prevalente" rispetto a quelle prodotte dalla singola entità, derivante dall'esigenza di rendere efficiente la gestione dell'impianto di digestione.

Tale rischio di superamento del parametro della "prevalenza", con le relative conseguenze giuridiche che da ciò deriverebbero<sup>(74)</sup>, è, come visto, notevolmente probabile, considerato che la redditività e la efficienza di tali impianti passa per la dimensione degli stessi.

In una simile prospettiva è ipotizzabile che in ogni zona a vocazione agricola e/o zootecnica si realizzi una cooperativa di agricoltori che realizzi un impianto per la produzione di energia da biomasse, con i conseguenti benefici economici ed ambientali che da ciò proverrebbero.

## Conclusioni

Molteplici e di notevole rilievo sarebbero i benefici, in ambito ambientale ed economico soprattutto, derivanti da un'applicazione massiccia delle tecnologie di produzione di energia da fonti rinnovabili.

A tal riguardo, l'inclusione di tali attività tra quelle agricole connesse, e il conseguente assoggettamento alla disciplina fiscale (agevolata) propria del reddito agrario, rappresenta un forte stimolo all'avvio siffatte iniziative.

Tuttavia, come visto, al fine di favorire una reale e consistente attuazione di iniziative del genere, resta da chiarire l'effettiva qualificazione giuridica della novella recata, tra le molteplici fattispecie contemplate in seno alla disciplina civilistica e fiscale propria delle attività agricole connesse.

In particolare, la scelta di considerare tali attività tra quelle dirette alla "manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o dall'allevamento di animali", consentirebbe di cogliere appieno le occasioni che la legge consente, sia in termini di convenienza fiscale che in termini di spinta associativa, e dunque, determinare un forte stimolo alla realizzazione delle stesse.

Nella medesima ottica di incentivazione, si auspica, inoltre, *de iure condendo*, il pieno riconoscimento di tali iniziative nell'ambito della disciplina fiscale delle attività agricole connesse di cui all'art. 32, co. 2, citato, ovvero, l'inclusione di queste in seno alle attività contemplate nell'apposito D.M., che ne consente la tassazione dei redditi su base catastale.

Ulteriore elemento auspicabile, infine, è la diffusione di strumenti di finanziamento specifici (pubblici o privati) che fungano da ulteriore incentivo alla realizzazione di tali impianti.

## Note

(1) *Ndr.* Pertanto, la disposizione attualmente vigente così recita: "La produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche effettuate dagli imprenditori agricoli costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135 co. 3 del C.c. e si considerano produttive di reddito agrario".

(2) *Ndr.* Ai fini aziendalistici, infatti, l'ambito di indagine principale sarà rappresentato dalla possibilità e convenienza della produzione di energia elettrica attraverso la digestione anaerobica di biomasse derivanti dalla zootecnia.

(3) *Ndr.* Si pensi al particolare regime fiscale che prevede la tassazione sulla base di coefficienti forfetari, alle agevolazioni in campo

previdenziale e in quello creditizio, o ancora, alla assenza dell'obbligo di tenuta delle scritture contabili e all'inibizione dall'assoggettamento alle procedure concorsuali.

**(4)** G.F. Campobasso, *Diritto Commerciale*, p. 48 e ss., il quale afferma che: "...La nozione di imprenditore agricolo ha nel codice civile valore essenzialmente negativo. La sua funzione è, sostanzialmente, quella di restringere l'ambito di applicazione della disciplina dell'imprenditore commerciale. Chi è imprenditore agricolo è sottoposto alla disciplina prevista per per l'imprenditore in generale. E' invece esonerato dalla tenuta delle scritture contabili (art. 2214) e dall'assoggettamento alle procedure concorsuali (art. 2221).

**(5)** N.d.r.: In precedenza, sino al 1993, l'imprenditore agricolo era altresì esonerato dall'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese; tuttavia con l'introduzione della L. 580/93, è stata prevista l'istituzione di un apposito registro, il quale, con la successiva introduzione del D.Lgs. 228/2001, arricchito della funzione di pubblicità legale è stato in pieno assimilato a quello dell'imprenditore commerciale.

**(6)** B. Libonati, *Diritto commerciale – impresa e società*, Milano, pag. 12 e ss..

**(7)** B. Libonati, op. ult. cit., pag. 12, ove è detto che sebbene sia l'attività agricola che quella commerciale siano notevolmente incentrate sull'attività organizzativa: "...ci si accorge che nella cd. impresa agricola il collegamento funzionale dei beni è dipendente solo in parte dalla scelta di chi organizza, in massima parte invece da vicende naturali."

**(8)** A. Carrozza, *Lezioni di Diritto Agrario*, Milano, 1998, p. 10 e ss.; Romagnoli, *L'impresa Agricola*, Torino, p. 454 e ss.; ma ancora sulla stessa posizioni: Costato, Galloni.

**(9)** Per tutti vedi: Campobasso, op. ult. cit., p. 51, il quale chiarisce che tale impostazione di pensiero era condivisa da una larga parte di autorevole dottrina (Auletta, Bione, Buonocore, Ferrara, Galgano), addirittura vi è stato chi (Ferri) rifiutando interpretazioni evolutive della disposizione recata nell'art. 2135 del c.c. si è spinto sino a sostenere che desse vita ad impresa commerciale ogni forma di produzione, ancorché agricola, destinata al mercato.

**(10)** Da ultima la riforma contenuta nel D.Lgs. n.228 del 18.5.2001.

**(11)** Ndr: Sono altresì incluse nella disciplina dell'impresa agricola anche attività di l'imprenditore ittico e l'allevatore di cani, come indicato nel D.M. 2.4.2006 n. 2006.

**(12)** E. Casadei, *Il regime giuridico di appartenenza dei funghi e dei frutti spontanei in genere*, Milano, 1974, p. 66 e ss.; M. Tanzi, *Godimento del bene produttivo e impresa*, Milano, 1998, p. 190.

**(13)** A. Germanò, *L'impresa agricola*, DG Agr. 2001, p. 504.

**(14)**12 Ndr: Si pensi ad esempio alla produzione di olio d'oliva, a quella di vino, alla floricoltura, al commercio delle carni da macello, etc.

**(15)** Cfr. in tal senso: Cass., 7.2.1981, n. 774; Cass., 7.3.1992, n. 2767; Cass., 13.6.1990, n. 5773; In dottrina: Auletta-Salanitro, *Diritto Commerciale*, Torino, p. 8; *contra*: Bonfante-Cottino, *L'imprenditore*, Milano, p. 447.

**(16)** G.F. Campobasso, op. ult. cit., p. 55.

**(17)** Al fine di poter attribuire ad un soggetto la qualifica di Imprenditore agricolo "semplice", ai sensi del Codice Civile - in base alla definizione stessa del concetto di imprenditorialità - il soggetto deve produrre per la commercializzazione e non per autoconsumo, e dev'essere in regola con i necessari adempimenti di legge (iscrizione I.V.A. per l'attività agricola, alla C.C.I.A.A. per l'attività agricola, INPS per la previdenza agricola, ecc.), come previsti e nei limiti dovuti ai sensi delle rispettive norme di settore, tenendo pertanto conto del fatto che le normative di settore (previdenziali, civili, ...) possono prevedere delle situazioni per cui un soggetto può non essere tenuto a iscriversi agli elenchi tenuti dai diversi Enti.

Quindi il fatto che un soggetto non sia iscritto all'INPS o alla C.C.I.A.A. non è sufficiente per dedurre che si trova in una situazione irregolare, bisogna verificare se nello specifico caso questo soggetto si trovi in una situazione tale per cui, secondo la normative di settore, sarebbe tenuto ad essere iscritto.

In altri termini, il soggetto che esercita attività agricola (e cioè coltivazione del fondo o selvicoltura o allevamento di animali o attività connesse), che risulta essere in possesso di Partita IVA per l'attività agricola e di iscrizione alla C.C.I.A.A. per l'attività agricola può essere considerato Imprenditore agricolo ai sensi dell' art. 2135 del Codice

Civile, senza necessità di ulteriori accertamenti, anche se esercita in modo prevalente un'altra attività.

Il possesso dei requisiti di Imprenditore agricolo ai sensi dell' art. 2135 del Codice Civile non è comunque di per sé sufficiente per l'accesso alle agevolazioni previste per il settore agricolo dalle varie normative.

Tali agevolazioni sono infatti riservate alle figure professionali di seguito descritte.

**(18)** Secondo l'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004, è imprenditore agricolo professionale: "chi in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del reg. Ce n. 1257/99 (il possesso di laurea o titolo equipollente in materia pertinente rappresenta presunzione assoluta, così come l'esercizio triennale dell'attività agricola), dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi da queste almeno il 50% del proprio reddito...".

Successivamente, nel medesimo comma, si precisa che ai fini della determinazione delle predette percentuali di redditi, sono escluse: "...le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparate, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo..".

Inoltre, nell'ultimo capoverso del medesimo comma, è altresì disposto che le percentuali precedentemente individuate sono ridotte al 25% qualora i soggetti interessati risiedano in una delle aree svantaggiate ai sensi dell'art. 17 del Reg. CE n.1257/1999 (zone di montagna, zone sottoposte a vincoli paesag., terreni e aree poco produttivi, regressione demografica, etc.).

Soddisfatti i predetti requisiti, l'ottenimento della qualifica di IAP è subordinato alla denuncia presso il competente Reg. delle Imprese.

La verifica della sussistenza dei requisiti richiesti, ai fini della attribuzione e della spettanza della predetta qualifica, è attribuita dalla legge alle Regioni e all'INPS per i rispettivi ambiti di interesse specifico.

L'ottenimento della qualifica di Imprenditore Agricolo Professionale determina, inoltre, per il soggetto detentore la possibilità di fruire di una serie di vantaggi di carattere fiscale e previdenziale; tuttavia, il Legislatore al comma 5-ter del citato articolo, prevede che: " le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale (e dunque, anche le agevolazioni) si applicano ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui al comma 1 e 3 (professionalità, 50% tempo dedicato e reddito tratto), abbiano presentato istanza di riconoscimento all'INPS e alla Regione competente...Entro 24 mesi dalla data presentazione dell'istanza di riconoscimento, ..il soggetto interessato deve risultare in possesso..(dei predetti requisiti)...pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti".

Si veda a riguardo: Circolare INPS, n. 85 del 24.5.2004; P. Giunchi, V. Mastroiacovo, G. Petterutti, D. Podetti, *Imprenditore agricolo professionale e società agricole*, in *Il Fisco* n. 38/1/2004, pag. 6521 e ss.; G. Aiello, *Le nuove disposizioni in agricoltura*, in *Boll. Trib.*, n. 13/2004, pag. 979 e ss.; L. Del Federico, *Imprenditore agricolo professionale ai sensi del d.lgs. n. 99/2004 e agevolazioni fiscali*, in *Il Fisco*, n. 33/1/2004, p. 5184 e ss.;

**(19)** La definizione più sintetica, ai sensi delle leggi che disciplinano la figura del coltivatore diretto, è quella che considera tale il soggetto che svolga abitualmente e manualmente la propria attività in agricoltura, sempreché con la forza lavoro propria e del nucleo familiare sia in grado di fornire almeno un terzo della forza lavoro complessiva richiesta dalla normale conduzione dell'azienda agricola (si faccia riferimento ad esempio alle leggi nn.604/54, 454/61, 590/65, 203/82 e successive modifiche ed integrazioni, fino al recente Decreto Legislativo 228/2001). La figura del coltivatore diretto è quindi riferita a requisiti di carattere sia soggettivo che aziendale (diversamente dal concetto di imprenditore agricolo che è riferito a requisiti di carattere esclusivamente soggettivo), e circa il riconoscimento della qualifica nulla di nuovo aggiunge il D.lgs. n°99/04 alla normativa precedente, che resta pertanto invariata.

**(20)** *Ndr.* Così come specificato nelle note 17 e 18.

**(21)** P. Perlingieri, *Manuale di Diritto Civile*, II ediz., p. 651.

**(22)** Tale possibilità, introdotta con l'art. 1, co. 2 del D.Lgs 228/2001, e finalizzata al sostenimento del settore attraverso forme di aggregazione e cooperazione, era stata prima dell'intervento normativo già auspicata sia in Giurisprudenza (per tutte: Cass., 14.3.1992, n. 3152 e Cass.,

20.2.1995, n. 18) che in Dottrina (Buonocore).

(23) G.F. Campobasso, *op. ult. cit.*, pag. 54.

(24) E' il D.lgs. n. 99 del 29.3.2004 che regola la disciplina inerente la Società Agricola. In particolare, il co. 3 dell'art. 1, prevede che: "Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del c.c. e siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;

b) (*lettera soppressa dall'art. 1, comma 2, lettera a), D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101*);

c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore *che sia anche socio per le società cooperative*, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Inoltre, il co. 1 dell'art. 2 precisa che: "La ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 del c.c. deve contenere l'indicazione di società agricola".

(25) La disciplina civilistica in materia di Società Semplice, contenuta negli artt. 2251 e ss., esclude per tali forme societarie la possibilità di esercizio dell'attività commerciale; pertanto, tale limitazione va intesa nel senso che per la società semplice sarà possibile porre in essere esclusivamente attività agricola e/o professionale. Si veda in tal senso, *ex multis*: G.F. Campobasso, *op. ult. cit.*, p. 54.

(26) Secondo la dottrina una società di fatto è rinvenibile quando due o più soggetti, pur non avendo sottoscritto alcun patto sociale ex art. 2247 c.c., svolgono una attività imprenditoriale in comune tra loro. In tal senso: G.F. Campobasso, *op. ult. cit.*, pag. 134 e ss.).

Per quel che concerne gli effetti nei confronti dei terzi, la giurisprudenza è invece propensa a far sorgere la responsabilità sociale dei soci soltanto in presenza della esteriorizzazione del vincolo sociale. Si veda, per tutte: Cass., sez. III, 7/6/1985, n. 3398.

(27) *Ndr*:La determinazione delle tariffe d'estimo effettuata dal Ministero delle finanze, Dipartimento del Territorio (Direzione Centrale del Catasto) mediante operazioni di misura e di stima.

L'iscrizione in catasto dei terreni presuppone due gruppi di operazioni:

a) le operazioni geometriche topografiche: consistono nel rilevare direttamente sul terreno i singoli fondi, suddividendoli in particelle a seconda della qualità e della destinazione, e si concludono nella formazione della mappa che il documento sul quale sono disegnate le figure che le singole particelle hanno sul terreno;

b) le operazioni tecnico-estimative: determinano nel Comune censuario i principali tipi di colture e di prodotti spontanei ed il grado di produttività dei terreni destinati a ciascuna coltura così da suddividere i fondi in particelle distinte a seconda della classe e qualità. Le operazioni di stima sono le seguenti:

- qualificazione: ossia distinguere i terreni di ciascun comune secondo le loro varie qualità, vale a dire coltivazioni o produzione spontanee;

- classificazione: cioè suddividere ciascuna qualità in classi diverse secondo i diversi gradi di produttività;

- classamento: ossia attribuire a ciascuna particella la qualità e la classe corrispondente;

- formazione delle tariffe d'estimo: si tratta di determinare il reddito per particella tipo.

(28) F. Tesaurò, *Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. II *parte speciale*, VII ediz., Torino, pag. 40 e 41.

(29) C.T.C. n. 451 del 22 gennaio 1985, Sez. XII.

(30) Sulla nozione di reddito agrario si vedano: A. Fantozzi, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, Milano, 1982, p. 162; S. Muleo, *Materia agraria ed imposizione reddituale: spunti critici*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2003, I, p. 538; F. Picciaredda, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, p. 246 e ss..

(31) *Commentario al "Testo unico delle imposte sui redditi"*, a cura di L. Abbritta, L. Cacciapaglia, V. Carbone, E. De Fusco, F. Sirianni, Milano, 2005, p. 393.

(32) Ris. Min. 7 febbraio 1981, n. 9/2810.

(33) In tal senso: A. Fedele, *In tema di "società di fatto agricola"*, in

Rass. Trib., 1990, III, p. 255 e ss..

**(34)** Si vedano al riguardo: F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 275; F. Tesauro, *Diritti di pesca e tributo fondiario*, in Riv. Dir. Fin., 1987, II, p. 189 e ss..

**(35)** F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 277.

**(36)** S. Capolupo, *Attività agricole connesse e determinazione del reddito*, in *Il Fisco*, n. 16/2006, I, p. 2373 e ss.; S. Digregorio Natoli, *Attività connesse in agricoltura*, in *Il Fisco*, n. 1/2005, I, p. 73 e ss..

**(37)** L. Abbritta, L. Cacciapaglia, V. Carbone, E. De Fusco, F. Siriani, *op. ult. cit.*

**(38)** Si vedano, *ex multis*: Cass., 13.1.1976, n. 104; Cass., 21.2.1985, n. 1571.

**(39)** Cass., 2.12.2002, n. 17042.

**(40)** *Ndr*: A tal riguardo, tuttavia, il Legislatore, nell'ottica generale di agevolazione delle attività comunque svolte da imprenditori agricoli, ha previsto al co. 5 dell'art. 56 del D.p.r. 917 del 1986 un particolare regime di determinazione forfetaria del reddito d'impresa così ottenuto. Recita, infatti, il co. 5 citato: "Nei confronti dei soggetti che esercitano attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b) del comma 2 dell'articolo 32 il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Le relative spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione. Il valore medio e il coefficiente di cui al primo periodo sono stabiliti ogni due anni con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali. Le disposizioni del presente comma non si applicano nei confronti dei redditi di cui all'articolo 55, comma 2, lettera c). Il coefficiente moltiplicatore non si applica agli allevatori che si avvalgono esclusivamente dell'opera di propri familiari quando, per la natura del rapporto, non si configuri l'impresa familiare. Il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione dei redditi, di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. Ai fini del rapporto di cui all'articolo 96, i proventi dell'allevamento di animali di cui al presente comma, si computano nell'ammontare ivi stabilito. Se il periodo d'imposta è superiore o inferiore a dodici mesi, i redditi di cui al presente comma sono ragguagliati alla durata di esso".

**(41)** Tra gli ultimi decreti in materia, si ricorda: i DD. MM. 14 febbraio 1995, 11 febbraio 1997, 18 marzo 1998, D.M. 6 marzo 2000, D.M. 26 marzo 2002, D.M. 17 dicembre 2003 con riferimento al biennio 2003 e 2004.

**(42)** F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 296

**(43)** Per tutte: Cass., 18.12.1986, n. 7359.

**(44)** Cass., 24.9.1990, n. 9687.

**(45)** Cass. SS.UU., 25.11.1993, n. 11648.

**(46)** C.M. del 14.8.1981, n. 27/7/2648.

**(47)** *Ndr*: Come già visto nel caso delle attività zootecniche, sebbene il Legislatore individui dei limiti puntuali ai fini dell'inclusione delle attività agricole nell'ambito della disciplina del reddito agrario, nei casi di "sforamento", anche se in misura minore, persiste un trattamento agevolatorio. Il comma 1 dell'articolo 56-*bis*, infatti, stabilisce che il reddito relativo alla parte eccedente derivante dalle attività dirette alla produzione di vegetali esercitate oltre il limite di cui all'articolo 32, comma 2, lettera b), concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.

**(48)** Con decreto del 19 marzo 2004 sono stati individuati i seguenti beni prodotti e le relative attività agricole di cui all'articolo 32, comma 2, lettera c), del T.U.I.R., a cui sono abbinati i relativi codici ATECOFIN:

a) Produzione di carni e prodotti della loro macellazione (15.11.0 - 15.12.0); b) Lavorazione e conservazione delle patate (15.31.0), escluse le produzioni di pure di patate disidratato, di snack a base di patate, di patatine fritte e la sbucciatura industriale delle patate; c) Produzione di succhi di frutta e di ortaggi (15.32.0); d) Lavorazione e conservazione di frutta e ortaggi n.c.a. (15.33.0); e) Produzione di olio di oliva e di semi oleosi (01.13.2 - 15.41.1 - 15.41.2); f) Produzione di olio di semi di granoturco (olio di mais) (ex 15.62.0); g) Trattamento igienico del latte e

produzione dei derivati del latte (01.21.0 - 01.22.1 - 15.51.1 - 15.51.2); h) Lavorazione delle granaglie (da 15.61.1 a 15.61.3); i) Produzione di vini (01.13.1 - 15.93.1 - 15.93.2); l) Produzione di aceto (ex 15.87.0); m) Produzione di sidro ed altre bevande fermentate (15.94.0); n) Manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 01.11, 01.12 e 01.13.

La stessa relazione al decreto precisa che alcuni prodotti inseriti nella tabella, ancorché manipolati, trasformati o commercializzati, già rientravano comunque nella determinazione corrente di reddito agrario, secondo la prassi e la giurisprudenza consolidatesi negli ultimi decenni (ad esempio attività di trasformazione del latte in formaggio, ottenuto dall'allevamento dei propri animali). La tabella dei prodotti allegata al decreto è stata arricchita delle attività economiche di "trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte, codificate nelle classi ATECOFIN 01.21.0 - 01.22.1 - 15.51.1 - 15.51.2.

Altre attività economiche, invece, considerate nel passato attività che producevano reddito di impresa, sono state inserite nella tabella, sempreché i prodotti ottenuti dalla coltivazione del fondo o dall'allevamento di animali siano prevalenti rispetto agli altri prodotti. È il caso, ad esempio, della produzione di carne (classe 15.11.0) e dei prodotti della loro macellazione (15.12.0), della lavorazione e conservazione di frutta e di ortaggi (15.33.0).

L'attività di manipolazione delle seguenti classi di prodotti:

i) 01.11 (coltivazione di cereali, compreso il riso - barbabietola da zucchero - tabacco); ii) 01.12 (coltivazione di ortaggi - floricole - piante ornamentali - orto colture - fiori - vivai); iii) 01.13 (colture viticole - olivicole - agrumicole - frutticole diverse); si configura attività agricola di cui all'articolo 32, comma 2, lett. c) del T.U.I.R..

Occorre precisare che la manipolazione di prodotti propri rientra già nella disposizione contenuta nell'articolo 32, comma 2, lettera a) del T.U.I.R., ossia quali attività agricole pure dirette alla coltivazione del terreno.

**(49)** F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p.302.

**(50)** Tale disposizione è stata di recente introdotta con l' art. 2, co. 6, lett. c), L. 24/12/2003 n. 350.

**(51)** F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 294.

**(52)** Il comma 1, dell'art. 31, a cui rimanda l'art. 35, rubricato: "Perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali, prevede la riduzione del reddito dominicale al 30% nel caso di mancata coltivazione, neppure in parte, del fondo rustico.

La citata riduzione del reddito dominicale al 30% si applica, secondo quanto chiarito dalla prassi amministrativa nella C.M. 10/6/06 n. 24/E, alle seguenti condizioni:

- la mancata coltivazione deve riferirsi all'intera annata agraria;
- deve essere dipesa da cause non dipendenti dalla tecnica agraria (è esclusa, ad esempio la rotazione delle colture);
- il fondo rustico deve essere costituito per almeno due terzi da terreni qualificati come coltivabili a prodotti annuali; ciò vuol dire che sono esclusi i terreni classificati incolti all'atto della prima catastazione dei terreni, i boschi, i pascoli e quelli destinati a colture pluriennali; sono altresì esclusi i terreni che, pur non avendo ancora dato frutto, saranno coltivati in futuro;
- la mancata coltivazione deve essere assoluta; se vi è stata coltivazione, anche soltanto in parte, non si ha diritto al beneficio. L'abbandono della coltura deve in sostanza interessare l'intero fondo rustico.

Rientrano nella ipotesi di mancata coltivazione anche i casi di ritiro di seminativi dalla produzione, se i terreni costituenti il fondo rustico siano rimasti effettivamente incolti per l'intera annata agraria, senza sostituzione, neppure parziale, con altra diversa coltivazione (Regolamento CEE n. 797/85 del 12 marzo 1985 attuato con D.M. 19 febbraio 1991, n. 63 e successive modificazioni ed integrazioni).

Si ha diritto alla diminuzione del reddito nell'anno in cui si è chiusa l'annata agraria e non occorre adempiere a nessuna particolare formalità. È sufficiente indicare la circostanza della mancata coltivazione in sede di dichiarazione annuale dei redditi utilizzando l'apposito codice.

**(53)** Il comma 2, dell'art. 31, considera, invece, l'ipotesi di perdita per eventi naturali di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo rustico preso a base di commisurazione per la formazione delle tariffe d'estimo. In questa ipotesi il reddito dominicale (e agrario) si considera

inesistente. Rientrano nella fattispecie in esame, ad esempio, le perdite dovute ad eventi naturali quali l'autocombustione, o un fulmine, o una eruzione vulcanica, ecc. Non vi rientrano gli eventi riferibili a fatti dolosi o colposi. La perdita deve essere parametrata al prodotto ordinario del fondo rustico preso a base per le tariffe d'estimo e non alla produzione che, in assenza dell'evento dannoso, era lecito attendersi. Si deve aver riguardo alla realtà produttiva sussistente al momento dell'evento dannoso, anche se essa non risponde alle risultanze catastali. In concreto, gli accertamenti dovranno riferirsi alla perdita di prodotto in rapporto alle qualità considerate ordinarie per le qualità e classi corrispondenti alla coltura effettiva, anche se questa non sia ancora stata riportata in catasto. Si fa presente che l'inesistenza del reddito riguarda l'anno in cui effettivamente si è verificata la perdita indipendentemente dall'anno in cui si è verificato l'evento dannoso. Pertanto, l'inesistenza del reddito può riguardare anche più anni successivi all'evento dannoso.

**(54)** Il possessore danneggiato, dall'evento naturale, è tenuto a denunciare l'evento dannoso all'Ufficio tecnico erariale competente per territorio:

- entro tre mesi dalla data in cui l'evento stesso si è verificato;
- se la data dell'evento dannoso non è determinabile, almeno 15 giorni prima del raccolto.

In tal caso, il reddito dominicale ed anche agrario, per espressa previsione dell'art. 35., non concorrono a formare il reddito imponibile dell'annualità in cui si è verificato l'evento.

L'Ufficio tecnico erariale interessato, provvede ad accertare l'effettiva diminuzione del prodotto e, previa consultazione con l'Ispettorato provinciale dell'agricoltura, assunte le proprie determinazioni, formula una proposta che trasmette, unitamente alla denuncia, all'Ufficio finanziario competente per i provvedimenti di competenza.

**(55)** In tal senso: F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 265.

**(56)** F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 265.

**(57)** M. A. Galeotti Flori, *Ladeterminazione del reddito delle imprese agricole di società di capitali*, in *Il Fisco*, 1991, p. 3277 e ss.

**(58)** F. Picciaredda, *op. ult. cit.*, p. 265.

**(59)** *Ndr*: Nella versione originale la norma dispone l'esenzione "dall'IRPEG e dall'ILOR"; tali imposte, come risaputo, sono state sostituite rispettivamente dall'IRE e dall'IRAP.

**(60)** C.M., n. 11/9/358, del 10 aprile 1991.

**(61)** C.M., n. 11/061, del 16 aprile 1988.

**(62)** *Ndr*: Si ricorda, ma non è il caso di dilungarsi, che per le cooperative il D.P.R. 601/73, prevede un regime agevolatorio "ordinario".

**(63)** C.T.C., sez. II, n. 479, del 21 gennaio 1991

**(64)** M. Renato, Agevolazioni per le società cooperative in generale e agricole in particolare, in *Corr. Trib.*, n.41/1999, pag. 3055 e ss.; R. Mario, L'ambito oggettivo di applicazione dell'esenzione sui redditi delle cooperative agricole, in *Riv. di giur.trib.*, n.10/1999, pag. 862 e ss..

**(65)** V. Robbiati, *Biomasse l'energia della natura*, in <http://www.greencross.it>

**(66)** A tal riguardo, si veda: <http://www.energie-rinnovabili.net>.

**(67)** A. Maresca, *Da allevatore a "energicoltore"*, in *L'informatore zootecnico*, n. II/2006, p. 34 e ss.

**(68)** G.P. Tosoni, *L'energia da pannelli solari produce reddito agrario*, *Il Sole* 24-ore, 23/3/2006.

**(69)** A. Maresca, *op. ult. cit.*, p. 35.

**(70)** L. Del Federico, *Regime fiscale dell'energia prodotta da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche da agricoltori*, in *Il Fisco*, n. 19/2006, I, p. 7340 e ss..

**(71)** Si veda in tal senso: G.P. Tosoni, *articolo citato*.

**(72)** *Ndr*: Si rimanda alle considerazioni svolte nel primo paragrafo.

**(73)** A tal riguardo, si veda: *Manuale del biogas da liquami*, Rota Guido srlFiorenzuola D'Arda (PC) <http://www.rotaguido.it/>, ove è svolto uno studio sulla economicità di un impianto di digestione anaerobica.

**(74)** *Ndr*: Perdita della qualifica di imprenditore agricolo e conseguente fuoriuscita dal regime di determinazione del reddito su base catastale.