

Agricoltura e fisco

di *Mena Maio e Maurizio Tozzi*

SOMMARIO

- La legge di orientamento in agricoltura. Definizione di imprenditore e di attività
- La tassazione dei redditi in agricoltura
- La disciplina dei fabbricati rurali
- La tassazione dei redditi derivanti dall'esproprio o dalla cessione dei terreni
- La normativa iva in agricoltura
- Il trattamento icip dei terreni agricoli
- La legge quadro sull'agriturismo
- Tipologie di attività agrituristiche
- Le disposizioni di legge relative all'attività agrituristica
- I redditi di allevamento
- Le disposizioni in materia di cooperative agricole
- Credito d'imposta per gli investimenti e altre agevolazioni in agricoltura

LA LEGGE DI ORIENTAMENTO IN AGRICOLTURA. DEFINIZIONE DI IMPRENDITORE E DI ATTIVITÀ

Rilevano coltivazione del fondo, selvicoltura e allevamento di animali svolti da chiunque - persone fisiche, società ed enti - con fini di lucro

La legge di orientamento

L'articolo 29 del Tuir disciplina il reddito agrario. In particolare, esso è strutturato in quattro commi, di cui il primo reca la nozione di reddito agrario, il secondo individua le attività che devono essere considerate agricole, il terzo disciplina le modalità di determinazione del reddito derivante dall'attività di allevamento del bestiame che rientra nell'esercizio normale dell'agricoltura e il quarto indica i terreni che non si considerano produttivi di reddito agrario.

Dalla lettura del citato articolo 29 del Tuir è evidente il richiamo del disposto dell'articolo 2135 del codice civile, recante l'individuazione dell'imprenditore agricolo. Detto articolo 2135 è stato integralmente modificato dall'articolo 1 del decreto legislativo n. 228/2001 ("*orientamento e modernizzazione del settore agricolo*"), entrato in vigore il 30 giugno dello stesso anno, che ha introdotto una nuova definizione di imprenditore agricolo e di attività agricola principale e connessa.

Il novellato articolo 2135 del codice civile, disposizione principale di riferimento, individua le attività aventi natura agricola sul piano sostanziale, che sono:

- la coltivazione del fondo
- la selvicoltura
- l'allevamento di animali.

Non ha più alcun rilievo, invece, l'elemento soggettivo di colui che esercita l'attività. Infatti, sono definiti imprenditori agricoli sia le persone fisiche, che le società di persone o di capitali e gli enti, che svolgono con fini di lucro attività di natura agricola.

Di contro, non sono imprenditori agricoli coloro che esercitano la coltivazione del terreno o l'allevamento degli animali ai fini dell'autoconsumo.

La nuova formulazione dell'articolo 2135, infine, chiaramente sancisce che è considerato imprenditore agricolo anche colui che svolge un'attività connessa a quelle aventi natura agricola sostanziale.

Le attività di natura agricola sostanziale

a) *coltivazione del fondo*

Per definire l'attività di coltivazione del fondo, la legge di orientamento ha recepito il criterio cosiddetto biologico, nel senso che ineriscono all'agricoltura le attività volte alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso. Dette attività, di carattere vegetale o animale, utilizzano, o possono utilizzare, il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Per essere definita agricola, dunque, un'attività può riguardare anche una sola fase del ciclo di produzione, quando cioè si realizza un incremento quali-quantitativo dello sviluppo vegetativo del prodotto.

Non è più necessario, invece, che la coltivazione del fondo sia identificata come il complesso unico e inscindibile del ciclo dei lavori svolti dall'agricoltore per conseguire i prodotti immediati e diretti della terra (ciclo che ha inizio con la rottura del suolo e la preparazione del terreno, continua con una serie di cure intermedie finalizzate a sorreggere le varie fasi del processo produttivo e ha fine con la raccolta dei prodotti).

b) selvicoltura

Con il termine selvicoltura si intendono le attività di coltivazione del bosco finalizzate al miglioramento delle condizioni economiche e sociali delle zone montane. Il decreto legislativo n. 227/2001, in materia di orientamento e modernizzazione del settore forestale, ha stabilito che i termini bosco, foresta e selva sono equiparati. Pertanto, l'attività di selvicoltura può essere riferita anche alla foresta e alla selva.

La selvicoltura si concretizza in interventi volti alla riproduzione del bosco e alla conservazione della sua consistenza e deve essere distinta dall'attività di disboscamento o di mera estrazione del legname, che, non avendo cura della conservazione della produttività del bosco, non possono essere considerate attività derivante dall'esercizio di impresa agricola.

Al riguardo, si rammenta che lo stesso decreto n. 227/2001 ha equiparato agli imprenditori agricoli le cooperative e i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali.

c) allevamento di animali

L'introduzione del termine "animali", in luogo del termine "bestiame" utilizzato nella precedente formulazione dell'articolo 2135 del codice civile, ha eliminato i dubbi interpretativi in merito alle tipologie di attività di allevamento ricomprese nella previsione normativa.

Allo stato attuale, la qualifica di impresa agricola spetta non solo all'allevamento degli animali da carne, da lavoro, da latte e da lana, ma anche agli allevamenti avicoli, di conigli, di api e di equini. Inoltre, non è necessario un rapporto di inerenza funzionale alla coltivazione del fondo.

Considerato che il nuovo articolo 2135 prevede che l'attività agricola non deve comprendere l'intero ciclo produttivo, ma una fase apprezzabile di esso, è superato il concetto che l'attività di allevamento debba riferirsi ad animali nati in azienda alla cui alimentazione si provveda con mangimi ottenuti sul fondo.

Trova, quindi, legittimazione quanto già illustrato dal ministero delle Finanze con la risoluzione n. 445885 del 10 ottobre 1991, in linea con l'orientamento giurisprudenziale della Corte di cassazione, secondo cui l'attività di allevamento è considerata agricola anche se:

- gli animali siano stati acquistati all'esterno
- la permanenza sul fondo non comprenda tutta la durata del ciclo biologico di ogni singolo animale, ma solo una fase apprezzabile di esso

- gli animali vengano venduti prima che si riproducano e quindi senza che l'allevamento abbia l'effetto della riproduzione
- gli animali siano alimentati con mangimi provenienti anche totalmente dall'esterno del fondo.

Attività connesse

Nella precedente formulazione dell'articolo 2135 si distingueva tra attività connesse "tipiche" (cioè quelle riguardanti la vendita e la trasformazione del prodotto agricolo), e le attività connesse atipiche, che dovevano essere collegate o comunque complementari, sul piano funzionale ed economico, a quelle considerate agrarie (la coltivazione del fondo, la selvicoltura e l'allevamento del bestiame).

Sebbene questo schema sia ripreso nel nuovo articolo 2135, sostanziali sono le novità introdotte.

Infatti, si intendono connesse le attività, svolte dallo stesso imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, che abbiano a oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, o del bosco, o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni e servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

In effetti, le predette novità possono essere riassunte sostanzialmente in tre punti:

- non è più richiesto l'esercizio normale dell'agricoltura
- viene introdotto il concetto di prevalenza
- vengono inseriti i servizi.

In merito al primo aspetto, si può affermare che non vi sono più limiti in ordine alle modalità di svolgimento dell'attività, ai mezzi impiegati e alle tecniche adottate (ad esempio, possono essere considerate agricole le attività di trasformazione di frutta e pomodori in conserve, la trasformazione di uva e frutta in marmellata, il raffinamento dell'olio, eccetera).

In riferimento al concetto di prevalenza, invece, la nuova disposizione prevede che le attività di trasformazione e simili possono avere a oggetto anche prodotti acquistati da terzi, purché risultino prevalenti i prodotti propri.

Al riguardo, si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 44/E del 14 maggio 2002, ha sottolineato che al fine di verificare la prevalenza è necessario confrontare in termini quantitativi i prodotti ottenuti dall'attività agricola principale e i prodotti acquistati da terzi, fermo restando che i prodotti acquistati devono comunque essere beni di derivazione agricola (ad esempio, uva per la produzione del vino).

Infine, aspetto più innovativo della norma, sono ricondotte all'area dell'impresa agricola le attività dirette alla fornitura di servizi, a condizione che:

- le attrezzature impiegate per le prestazioni di servizi siano le stesse utilizzate normalmente nell'azienda agricola

- le attrezzature utilizzate nella prestazione dei servizi siano impiegate prevalentemente nell'attività agricola.

LA TASSAZIONE DEI REDDITI IN AGRICOLTURA

Il reddito dominicale va imputato al proprietario del terreno o a chi possiede un diritto reale su di esso, quello agrario a chi esercita l'impresa agricola ai sensi dell'articolo 2135 c.c.

I redditi dei terreni rientrano nella categoria dei redditi fondiari di cui agli articoli da 22 a 40 del Tuir. Essi si dividono in:

- reddito dominicale
- reddito agrario.

Reddito dominicale

Producono reddito dominicale i terreni destinati all'esercizio delle attività agricole, restandone esclusi i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, quelli dati in affitto per usi non agricoli, nonché quelli produttivi di reddito d'impresa in quanto coltivati da società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e società commerciali.

Il reddito dominicale viene imputato al proprietario del terreno o a colui che possiede un diritto reale (ad esempio l'usufrutto) su di esso, nella misura riportata dal certificato catastale. Si ricorda che a far data dal 1° gennaio 1997 la tariffa d'estimo, che esprime il reddito dominicale, deve essere aumentata dell'80 per cento.

Ai fini dichiarativi, il reddito dominicale va denunciato dal proprietario del terreno o da chiunque vanti un diritto reale (usufrutto, enfiteusi, eccetera), mentre, qualora i terreni siano concessi in affitto per uso agricolo, il reddito da dichiarare sarà sempre il reddito dominicale, a nulla rilevando il canone di locazione percepito. Infatti, una specificità propria della tassazione dei redditi agricoli è rappresentata dall'ipotesi di affitto dei terreni a uso agricolo, laddove non solo le persone fisiche soggette a Irpef, ma anche le società e gli enti soggetti a Irpeg, denunciano solo il reddito dominicale. L'unica ipotesi in cui deve essere dichiarato il canone effettivamente percepito si verifica quando il canone effettivo risulta inferiore all'80 per cento della rendita catastale.

Qualora, invece, i terreni vengano concessi in locazione per usi diversi, come ad esempio per esposizioni commerciali o per lo svolgimento di altre attività, il canone riscosso costituirà, in capo al percipiente, un reddito diverso.

Reddito agrario

Il reddito agrario, definito dall'articolo 29 del Tuir, esprime la redditività media derivante dall'esercizio di attività agricole nei limiti della potenzialità del terreno. Esso, determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite dalla legge catastale per ciascuna coltivazione, deve essere rapportato al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione della produzione impiegati dal soggetto che esercita l'attività agricola.

Titolare del reddito agrario è colui che esercita l'impresa agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile, che definisce imprenditore agricolo chi esercita un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e attività connesse (vedi legge di orientamento).

Ciò rappresenta l'aspetto più delicato del regime fiscale in agricoltura, in quanto l'attività agricola è l'unica attività d'impresa tassata sulla base della rendita catastale a prescindere dal reddito effettivo prodotto o dalla perdita conseguita.

Per aversi reddito agrario, come detto, il capitale di esercizio e il lavoro di organizzazione devono essere impegnati nei limiti delle potenzialità del terreno. Qualora tali limiti dovessero essere superati, il reddito relativo all'eccedenza è sottoposto a tassazione non sulla base delle tariffe d'estimo catastale, come di seguito si dirà, bensì nel suo effettivo ammontare secondo le regole stabilite per i redditi di impresa.

Diversa è la situazione per le società di capitali, le cooperative, le società di mutua assicurazione e le società di persone diverse dalle società semplici, che, ai sensi della lettera c) del comma 2 dell'articolo 51 del Tuir, determinano il reddito derivante dall'esercizio di attività agricole in base alle risultanze di bilancio, anche se detto reddito rientra nei limiti sanciti dall'articolo 29 del Tuir.

Ai fini fiscali, pertanto, la qualificazione del reddito come agrario, dipende esclusivamente dall'attività svolta, nonché dal rispetto delle condizioni poste dall'articolo 29 del Tuir. In particolare, l'attività diretta alla coltivazione del terreno o alla silvicoltura (articolo 29, comma 2, lettera a) del Tuir) produce sempre reddito agrario (cosiddette attività agricole in senso stretto).

L'attività riguardante altre operazioni (ad esempio, l'allevamento o la trasformazione di prodotti), invece, può essere:

- attività che rientra nell'esercizio normale dell'agricoltura in quanto in rapporto diretto con lo sfruttamento del terreno; essa produce, quindi, reddito agrario
- attività commerciale in quanto i fattori produttivi vengono impiegati oltre i limiti richiesti dalla potenzialità del fondo; essa produce, pertanto, reddito di impresa per la parte risultante in eccedenza rispetto all'esercizio normale dell'agricoltura.

Per definire se le suddette altre attività rientrano nell'agricoltura o nel reddito di impresa, bisogna considerare le lettere b) e c) del citato comma 2 dell'articolo 29 del Tuir. Infatti, sono considerate attività agricole, ai sensi della lettera b), "l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste", e ai sensi della lettera c) "le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso".

Alcune precisazioni in ordine alle predette previsioni normative si rendono necessarie. Con riferimento all'attività di allevamento, si evidenzia che risulta irrilevante non solo la quantità complessivamente prodotta dal terreno ma anche l'eventuale acquisizione di mangimi da parte di terzi, in quanto l'unico elemento rilevante è la potenziale capacità del terreno di produrre almeno un quarto del mangime necessario ad allevare gli animali.

Non rientrano, quindi, tra le attività agricole gli allevamenti di animali del tutto indipendenti dallo sfruttamento della terra. Qualora i suddetti limiti siano superati il reddito eccedente è considerato d'impresa.

Relativamente alle altre attività, risultano agricole:

- la produzione di vegetali effettuata tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili stabili o provvisorie, purché la superficie adibita alla produzione non sia superiore al doppio di quella del terreno su cui la produzione si sviluppa
- l'attività di manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, anche se non svolte direttamente sul terreno, a condizione che i prodotti siano ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso e che le attività rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa ovvero siano svolte nel normale ciclo agrario
- l'attività di acquacoltura, finalizzata alla produzione di proteine animali in ambiente acquatico mediante il controllo del ciclo di sviluppo degli organismi acquatici, se i redditi che ne derivano sono prevalenti rispetto a quelli di altre attività commerciali svolte dallo stesso soggetto
- l'attività di funghicoltura, intesa sia come produzione del fungo nel rispetto dei limiti previsti per la produzione di vegetali, sia come manipolazione, trasformazione e alienazione del fungo nel rispetto dei suindicati limiti.

In tutti i casi rientranti nella previsione dell'articolo 29 del Tuir, la determinazione del reddito è di carattere forfetario, in quanto effettuata, secondo quanto previsto dall'articolo 31 del Tuir, mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite dalla legge catastale per ogni qualità e classe di coltura, che tengono conto dell'ammontare delle spese di conservazione del capitale, nonché dei costi di produzione, tra i quali sono compresi i compensi di lavoro, intellettuale e manuale, e i contributi assicurativi a carico del datore di lavoro. In particolare, ai fini delle imposte sui redditi e fino all'entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo, tale reddito agrario deve essere rivalutato con l'applicazione di un coefficiente pari al 70 per cento.

Lo stesso articolo 31 del Tuir, inoltre, rinvia al precedente articolo 26 per individuare le ipotesi in cui il reddito agrario può essere variato, circostanza che si verifica quando: - si sostituisce la qualità di coltura, causando un aumento o una diminuzione del reddito - diminuisce, anche senza cambio di qualità di coltura, la produttività del terreno in modo permanente.

Le variazioni del reddito agrario, invece, non possono avvenire quando sono frutto di diminuzioni intenzionali della produttività del terreno, ovvero sono causate da circostanze temporanee.

Ai fini dichiarativi, infine, il reddito agrario viene denunciato dal proprietario del terreno, dal titolare di altro diritto reale o dal soggetto che conduce il terreno in forza di contratto di affitto, o ad altro titolo. I soggetti diversi dalle persone fisiche, dalle società semplici e dagli enti non commerciali determinano il reddito prodotto nell'esercizio dell'attività agricola in base alla differenza tra ricavi e costi.

LA DISCIPLINA DEI FABBRICATI RURALI

Pur se provvisti di rendita, costituiscono pertinenza del fondo su cui insistono: il possessore dichiarerà esclusivamente il reddito dominicale del terreno agricolo.

Problematiche catastali

I fabbricati, siano essi urbani che rurali, debbono essere denunciati seguendo specifici criteri che ricalcano in buona sostanza le regole di conservazione previste allo stato dal catasto edilizio urbano; la procedura di accatastamento non si applica, invece, agli edifici di modesta rilevanza censuaria o cartografica nonché a costruzioni relative a specifiche tipologie di manufatti (aventi superficie coperta inferiore a metri 8, serre per la coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale, eccetera).

Fino all'entrata in vigore del decreto legge n. 90 del 1990, convertito nella legge n. 165 dello stesso anno, mentre per le costruzioni urbane, fermo restando l'obbligo della denuncia a carico dei proprietari, a corredo delle singole comunicazioni erano richiesti specifici elaborati grafici predisposti da tecnici professionisti, nell'aggiornamento dei dati del Catasto terreni, onere ab origine di esclusiva pertinenza statale, erano stati progressivamente coinvolti tutti i soggetti possessori di immobili, siano essi terreni o fabbricati rurali.

In particolare, l'articolo 114 del regio decreto legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito nella legge n. 1249/1939, prevedeva in capo agli stessi proprietari l'obbligo di denuncia al catasto del fabbricato rurale da effettuarsi senza lo specifico ausilio tecnico del professionista, in quanto detto fabbricato rurale costituiva una variazione nello stato dei terreni.

Tale obbligo consentiva, di fatto, ai medesimi proprietari l'ottenimento di un duplice vantaggio, rappresentato dalla possibilità di:

- effettuare direttamente i prescritti adempimenti
- eliminare di fatto il ricorso obbligatorio all'ausilio del professionista per l'istruzione delle relative incombenze.

Il citato decreto legge n. 90/1990, aveva, invece, previsto, per tutte le tipologie di costruzioni, ivi comprese quelle rurali di abitazione, che la denuncia al Catasto urbano avvenisse attraverso la consulenza dei singoli ordini professionali.

Tale disposizione, in pratica mai applicata, venne superata dall'introduzione dell'articolo 70, comma 4, della legge n. 413/91 che ristabiliva "*l'obbligo dell'accatastamento delle sole costruzioni destinate ad abitazione, diverse da quelle indicate nell'art. 39, comma 1, lett.a) del D.P.R. 917/86*".

L'articolo 9 del decreto legge n. 557/1993 - convertito nella legge n. 133/1994 - ha istituito il Catasto dei fabbricati (che abolisce il Catasto edilizio urbano) allo scopo di monitorare e inventariare il patrimonio edilizio nazionale costituito sia dagli edifici urbani che da quelli rurali. Per la costituzione del nuovo Catasto, ai sensi del dettato normativo contenuto nell'articolo 26 del decreto ministeriale 02/01/1998, è prevista la realizzazione di due "azioni programmatiche" strettamente complementari:

- aggiornamento dei dati e delle informazioni attraverso la realizzazione di appositi rilievi aerofotografici da parte del dipartimento del territorio
- completamento e conservazione della mappa, secondo le regole del Catasto urbano, a cura delle parti interessate.

In ogni caso, la norma in esame, al fine di favorire i contribuenti possessori di fabbricati rurali che già hanno esplicitato le procedure di accatastamento previste dalla previgente normativa, statuisce che:

- in un primo periodo, l'iscrizione verrà eseguita d'ufficio nel Catasto dei fabbricati e comprenderà gli immobili rurali di cui risulti già l'iscrizione o siano stati già denunciati al Catasto terreni
- in una fase successiva, verrà richiesta la collaborazione dei soggetti privati al fine di completare la mappa, in casi, ad esempio, di variazione della proprietà o della consistenza della costruzione, o in caso di perdita del requisito della ruralità a fini fiscali. Tale fase, inoltre, avrà luogo sulla base dei dettami previsti dal Catasto urbano, avvalendosi di tecnici esperti cui sarà reso disponibile l'accesso al sistema informatico Docfa (Documento catasto fabbricati).

Appare ovvio l'intendimento di "attualizzare" il catasto attraverso il contributo dei singoli cittadini interessati, anche se tale progetto richiederà *in primis* il progressivo azzeramento delle comunicazioni tuttora pendenti soprattutto con riferimento alle costruzioni che, pur avendo perso il requisito della ruralità, non sono state denunciate come tali nell'ambito del Catasto urbano.

Tanto premesso, allo stato attuale, è possibile delineare due distinte categorie: - *soggetti titolari di fabbricato già sottoposto a censimento o regolarmente denunciato presso l'ex Catasto terreni*: l'inserimento nel Catasto fabbricati avviene d'ufficio, per cui il titolare dovrà attivarsi solo in presenza di una sopraggiunta variazione ovvero completare i dati del Catasto fabbricati uniformandosi alle regole del Catasto urbano, avvalendosi dell'ausilio tecnico di un professionista - *soggetti titolari di fabbricati ormai privi del requisito della ruralità ovvero di recente costruzione*: in capo ai predetti soggetti vi è l'onere di procedere ad accatastare il fabbricato, attenendosi alla regolamentazione propria del Catasto urbano.

Tipologie di fabbricati rurali

Con specifico riferimento alle costruzioni rurali, è bene precisare che per tali si intendono sia quelle destinate propriamente a uso abitativo sia quelle cosiddette strumentali.

Le prime hanno una classificazione ordinaria più rispondente tra quelle presenti nei quadri di qualificazione vigente; non vengono, al riguardo, considerate rurali quelle costruzioni che, destinate ad abitazione, presentano le medesime caratteristiche delle unità immobiliari urbane ricomprese nelle categorie A1 e A8, nonché i requisiti di lusso statuiti con decreto del ministro dei Lavori pubblici del 02.08.1969.

Le costruzioni strumentali (stalle, serre, fabbricati per l'esercizio di attività agrituristica, eccetera) rientrano:

- nella categoria D10 - fabbricati per funzioni produttive connesse all'attività agricola (articolo 1, comma 5, Dpr n. 139/1998) - nel caso in cui l'immobile non subisca, a seguito di modifiche non rilevanti, una destinazione differente da quella originaria
- nelle categorie "istituzionali" - C/1, C/2, C/6, C/7, eccetera - in caso di ordinarietà delle caratteristiche del fabbricato; in tale ipotesi la classe di appartenenza coinciderà, di norma, con quella minima applicata dal Comune di riferimento.

Relativamente alle costruzioni strumentali, l'Agenzia del Territorio, con propri provvedimenti, ha previsto, per il soggetto interessato, la facoltà di denunciarle sia nella categoria ordinaria che in quelle speciali; ciò, comunque, deve avvenire sempre attraverso una valutazione eseguita a cura del professionista appositamente incaricato.

Attribuzione della rendita e conseguenze

Alle costruzioni rurali, indipendente dal fatto che esse siano o meno strumentali all'attività agricola, deve essere attribuita una rendita, al fine di poter disporre di un catasto dei fabbricati aggiornato e omogeneo.

In merito occorre precisare che, pur in possesso di rendita, le costruzioni rurali, siano esse destinate a uso abitativo che strumentali, costituiscono una pertinenza del fondo su cui insistono, per cui il possessore sarà tenuto a dichiarare esclusivamente il reddito dominicale del terreno agricolo che, in tale caso, assorbe anche quello dei fabbricati.

Ciò accade, però, a condizione che il fabbricato rispetti i requisiti di ruralità previsti dal decreto legge n. 557/1993, convertito nella legge n. 133/1994. In dettaglio:

- edifici a uso abitativo: requisiti prescritti dall'articolo 9, comma 3 del citato decreto
- costruzioni strumentali: requisiti prescritti dall'articolo 9, comma 3-bis del decreto in commento.

Qualora vengano a mancare i requisiti per il riconoscimento della ruralità, la rendita attribuita ai fabbricati rurali assume autonoma rilevanza fiscale (ai fini dell'imposta di registro, Irpef, Ici). Infine, è utile rimarcare che il carattere di ruralità, ai sensi della circolare n.18/T in data 9 febbraio 2000 dell'Agenzia del Territorio, può essere attestata dal medesimo soggetto interessato mediante sottoscrizione di una apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

LA TASSAZIONE DEI REDDITI DERIVANTI DALL'ESPROPRIO O DALLA CESSIONE DEI TERRENI

Ai ricavi percepiti per la vendita di aree divenute edificabili non può applicarsi il criterio forfetario di determinazione catastale

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 137/E del 7 maggio 2002 si è espressa in merito alla qualificazione fiscale dei redditi derivanti dalle cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, effettuate da imprenditori agricoli.

In particolare, è stato rimarcato che il criterio di tassazione forfetario di determinazione catastale del reddito, basato sulla produttività normale del fondo, applicato agli imprenditori agricoli, deve essere riferito alle componenti di reddito connesse con l'attività agricola, ma non trova utilizzazione per le attività che esulano dal normale esercizio dell'agricoltura, quale la cessione di un terreno divenuto edificabile in base ai nuovi strumenti urbanistici. In tale evenienza, i ricavi percepiti non possono ritenersi assorbiti dalla tassazione forfetaria del reddito agrario, perché il valore economico dell'operazione è determinato proprio dalla perdita del carattere agricolo e dall'acquisizione della nuova qualificazione edificatoria del terreno, la quale risulta estranea alla determinazione della rendita catastale.

I redditi realizzati a seguito di esproprio o cessione di aree edificabili sono classificati come redditi diversi e disciplinati normativamente dall'articolo 81 del Tuir. Tale previsione trae origine, prima facie, dalla manifesta volontà del legislatore di sottoporre a tassazione diretta tutte quelle forme di reddito generate occasionalmente in capo al contribuente che, appunto, vengono ricomprese nell'ambito dei "redditi diversi".

In dettaglio, la predetta disposizione normativa definisce come redditi diversi, *"se non costituiscono redditi di capitali ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente"*, le seguenti tipologie reddituali:

- *"le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici"* - comma 1, lettera a). Per la definizione di lottizzazione, occorre far riferimento al contenuto della circolare del ministero dei Lavori pubblici ("Istruzioni per l'applicazione della legge 6 agosto 1967, n.765, recante modifiche ed integrazioni alla legge urbanistica 17 agosto 1942, n.1150 - circolare n. 3210 del 28.10.1967) che, al riguardo, testualmente recita *"Come utile criterio orientativo può dirsi che costituisce lottizzazione non il mero frazionamento dei terreni, ma qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari, preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e conseguentemente comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e 'secondarie' dell'insediamento"*;

- *"le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione"* - comma 1, lettera b).

Assume quindi rilevanza, ai fini del relativo regime impositivo, ogni operazione obiettivamente considerata di lottizzazione o di esecuzione d'opere per l'edificabilità dei terreni, anche se realizzata al di fuori o in contrasto con i vincoli urbanistici.

Al riguardo, appare opportuno rimarcare che la definizione di lottizzazione è altresì desumibile dal contenuto dell'articolo 18 della legge 28 febbraio 1985, n. 47 (Norme in materia di controllo dell'attività urbanistico-edilizia, sanzioni, recupero e sanatoria delle opere edilizie - in Gazzetta Ufficiale, 2 marzo 1985, n. 53, s.o.) laddove testualmente si legge che *"si ha lottizzazione (abusiva di terreni a scopo edificatorio) quando vengono iniziate opere che comportino trasformazione urbanistica od edilizia dei terreni stessi (in violazione delle prescrizioni degli strumenti urbanistici, vigenti o adottati, o comunque stabilite dalle leggi statali o regionali o senza la prescritta autorizzazione), nonché quando tale trasformazione venga predisposta attraverso il frazionamento e la vendita, o atti equivalenti, del terreno in lotti che, per le loro caratteristiche quali la dimensione in relazione alla natura del terreno e alla sua destinazione secondo gli strumenti urbanistici, il numero, l'ubicazione o la eventuale previsione di opere di urbanizzazione ed in rapporto ad elementi riferiti agli acquirenti, denunciino in modo non equivoco la destinazione a scopo edificatorio"*.

Regime impositivo

L'articolo 16, comma 1, lettera g-bis) del Tuir, prevede l'applicazione separata dell'imposta per i redditi derivanti da plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettera b) del medesimo testo unico, fermo restando la possibilità per il contribuente, in caso di redditi non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali, di non avvalersi della tassazione separata facendolo constatare espressamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è avvenuta o ha avuto inizio la percezione.

L'articolo 18 del Tuir prevede, altresì, che l'imposta da applicare ai redditi in esame, in caso di tassazione separata, viene determinata applicando all'ammontare percepito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione.

L'articolo 82 del Tuir precisa le modalità di determinazione dei redditi derivanti dalle predette plusvalenze. Infatti, *"le plusvalenze di cui alle lettere a), e b) del comma 1 dell'art. 81 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta, al netto dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo"*.

Per il calcolo delle plusvalenze realizzate dalla compravendita di terreni edificabili e da indennità da esproprio o similari, quindi, è necessario che il costo di acquisto sia aumentato di tutti gli altri costi inerenti sostenuti e successivamente rivalutato in base alle variazioni apportate dall'Istat sull'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati. Al costo così determinato e rivalutato va poi sommata l'eventuale imposta Invim già assolta.

A decorrere dall'anno 2002, inoltre, la determinazione delle plusvalenze in commento può essere effettuata, in alternativa al costo d'acquisto o al valore del terreno edificabile, sulla base del valore a essi riconosciuto mediante una perizia giurata di stima, previa corresponsione di un'imposta sostitutiva pari al 4 per cento. In questo caso, è fatto obbligo al contribuente di conservare tutta la documentazione relativa alla predetta perizia ed esibirla a richiesta dell'amministrazione finanziaria.

Indennità di esproprio

L'indennità di esproprio è costituita dalle plusvalenze e dalle altre tipologie di somme espressamente indicate nell'articolo 11, commi da 5 ad 8, della legge n. 413/1991, percepite dal singolo contribuente a titolo di indennità di esproprio o ad altro titolo nel corso della procedura espropriativa e a seguito di cosiddetta occupazione acquisitiva, ivi compresi gli interessi e la rivalutazione maturati o effettuata sulle stesse.

Con il termine "occupazione acquisitiva", ai sensi della circolare n. 194 del 1998, deve intendersi testualmente *"l'espropriazione di fatto che si verifica quando la pubblica autorità, occupando illegittimamente un suolo privato per destinarlo irreversibilmente a realizzazione di interesse pubblico, crea i presupposti per la emanazione di un provvedimento giudiziario che riconosce al privato una somma a titolo di risarcimento per la privazione del suolo stesso"*.

Le suddette tipologie di indennità e somme, vengono sottoposte a tassazione solo nel caso siano state corrisposte relativamente ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche o di infrastrutture urbane all'interno di zone omogenee di tipo A, B, C e D di cui al decreto ministeriale 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici, e di interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167, e successive modificazioni.

Pertanto, ove l'esproprio venga disposto per destinare l'area a interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla legge sopra citata, la relativa indennità di esproprio deve essere sempre assoggettata a tassazione, non assumendo alcun rilievo la collocazione dell'area in questione nelle diverse zone omogenee in cui è ripartito il territorio.

Occorre rimarcare che, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, della legge n. 413/1991, le plusvalenze derivanti da indennità di esproprio o da somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi nonché da somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente a occupazioni di urgenza divenute illegittime relativamente a terreni destinati a opere pubbliche o a infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di cui al citato decreto ministeriale del 1968 o a interventi di cui alla legge n. 167/1962, vanno determinate secondo i criteri statuiti dal menzionato articolo 81 del Tuir.

Per quanto riguarda le somme percepite a titolo di indennità di occupazione, diverse da quelle di cui al comma 5 dell'articolo 11 della legge n. 413/1991 e gli interessi comunque dovuti su dette somme, il legislatore, al successivo comma 6, ha stabilito un trattamento differenziato rispetto alle altre indennità e, quindi, ha specificato che tali somme non costituiscono plusvalenze, ma reddito imponibile e concorrono alla formazione dei redditi diversi di cui all'articolo 81 del testo unico delle imposte sui redditi.

Nelle istruzioni per la compilazione del modello Unico 2003, si precisa inoltre che non costituiscono plusvalenze le somme percepite dal contribuente a titolo di indennità di servitù, tenuto conto che nel caso di specie la proprietà del cespite non viene trasferita a terzi ma rimane in capo allo stesso soggetto.

Non vengono considerate, infine, indennità di esproprio (articolo 17, comma 2, legge n. 865/1971) e, quindi, sottoposte a relativa tassazione, le somme conseguenti all'esproprio di fabbricati e annesse pertinenze, né le indennità aggiuntive riconosciute ai coloni, mezzadri, fittavoli e altri coltivatori diretti del terreno oggetto di esproprio.

LA NORMATIVA IVA IN AGRICOLTURA

Il regime speciale di detrazione forfettizzata dell'imposta può applicarsi alle sole cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella tabella A, I parte, allegata al Dpr n. 633/72

Dal 1° gennaio 1998 il regime speciale per l'agricoltura disciplinato dall'articolo 34 del Dpr n. 633/1972, consistente nel riconoscimento di un'Iva forfetaria sugli acquisti, è stato completamente modificato a seguito della revisione operata dall'articolo 5 del Dlgs n. 313/1997.

L'originaria formulazione del predetto articolo 34 del Dpr n. 633/1972 prevedeva l'addebito dell'imposta in fattura in misura corrispondente all'applicazione delle percentuali di compensazione forfetaria dell'Iva sugli acquisti, stabilite dal decreto ministeriale 19 gennaio 1989.

Invece, dal 1° gennaio 1998, il comma 1 del citato articolo 5 del Dlgs n. 313/1997, nel confermare la detrazione forfettizzata dell'imposta in base alle percentuali di compensazione, stabilisce che i soggetti ammessi al regime speciale per produttori agricoli sono individuati nel comma 2 del citato articolo 34 del Dpr n. 633/72, laddove si definiscono produttori agricoli coloro che esercitano le attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile (attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse), indipendentemente dalla loro natura giuridica. Si tratta di:

- società di capitali e cooperative
- società di persone, comprese le società semplici (particolarmente diffuse in agricoltura)
- persone fisiche
- enti pubblici o privati (ad esempio, associazioni dei produttori, consorzi)
- società residenti all'estero relativamente all'attività agricola svolta in Italia.

Il richiamo alla norma civilistica (il predetto articolo 2135 del codice civile, come modificato dal Dlgs n. 228/2001, legge di orientamento), comporta l'applicabilità del regime speciale anche per le attività connesse e cioè le attività esercitate dall'imprenditore agricolo dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco.

Naturalmente, condizione necessaria per l'applicazione del regime speciale è che i prodotti agricoli ottenuti dalla trasformazione o manipolazione, risultino sempre compresi nella tabella A parte prima del Dpr n. 633/72. Infatti, presupposto oggettivo per beneficiare del regime speciale, ossia della detrazione forfettizzata dell'imposta, è che essa può essere operata in relazione alle cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della tabella A allegata al Dpr n. 633/1972.

Tra i soggetti beneficiari del regime agevolativo rientrano anche coloro che esercitano l'attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltivazione di altri molluschi e crostacei, nonché l'allevamento di rane.

Sono esclusi dall'applicazione dell'Iva coloro che coltivano il terreno o allevano animali al solo fine dell'autoconsumo personale o familiare (ad esempio, la coltivazione dell'orto), in quanto presupposto per l'applicazione del tributo, ai sensi dell'articolo 4 del Dpr n. 633/72, "*è l'esercizio di un'attività di impresa, intendendosi per tale l'esercizio per professione abituale ancorchè non esclusiva, delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa*".

Pertanto, in presenza di attività agricola, sarà necessario verificare se i prodotti ottenuti vengono venduti all'esterno, nel qual caso l'attività sarà rilevante ai fini Iva, o, invece, gli stessi siano destinati all'autoconsumo, ipotesi questa che esclude l'esercizio di un'attività d'impresa e, quindi, l'applicazione dell'imposta.

Resta escluso dall'applicazione del regime speciale dell'Iva, il produttore agricolo che cede prodotti non ottenuti dal fondo o mediante l'attività di allevamento, atteso lo specifico richiamo dell'articolo 2135 del codice civile, all'esercizio di un'attività di produzione. Infatti, sebbene il novellato articolo 2135 c.c. abbia ampliato il concetto di attività agricola, non viene attribuita natura agricola alle attività di pura commercializzazione dei prodotti, anche se la stessa è svolta nell'ambito dell'impresa agricola.

Il medesimo articolo 34 del Dpr n. 633/1972, inoltre, individua i requisiti oggettivi per l'applicazione del regime speciale, stabilendo che i soggetti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a euro 2.582,28, possono usufruire dell'esonero dagli adempimenti contabili e dal versamento dell'imposta se lo stesso volume d'affari è costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli.

Per i soggetti che esercitano l'attività esclusivamente in territori montani con meno di mille abitanti e nei centri abitati con meno di cinquecento abitanti compresi negli altri comuni montani individuati dalla rispettive Regioni, invece, il predetto limite di volume d'affari ai fini dell'applicazione dell'esonero è elevato a euro 7.746,85 euro.

Laddove dovessero verificarsi le ipotesi di esonero, si ottiene:

- l'esonero dal versamento dell'imposta
- l'esonero da tutti gli obblighi contabili e documentali
- l'esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale
- l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali di acquisto.

Le disposizioni relative all'esonero dagli adempimenti cessano di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui è superato il limite di 2.582,28 euro. Tuttavia, se viene meno il predetto rapporto dei due terzi di cessioni di prodotti agricoli, il regime di esonero cessa dall'anno in corso.

Si evidenzia, al riguardo, che il divieto di applicazione del regime di esonero comporta l'assoggettamento delle operazioni ad aliquote ordinarie e non più alle percentuali di compensazione, con il conseguente obbligo di versamento dell'imposta nell'ipotesi in cui l'aliquota ordinaria risulti superiore alla corrispondente percentuale di compensazione.

In capo all'acquirente, invece, l'applicazione del regime di esonero comporta i seguenti adempimenti:

- emissione di autofattura con applicazione delle percentuali di compensazione
- consegna della copia dell'autofattura al produttore agricolo
- registrazione dell'autofattura separatamente dalle altre fatture di acquisto.

Sembra opportuno, infine, richiamare quanto sancito dai commi 3 e 9 dello stesso articolo 34 del Dpr n. 633/1972.

In particolare, il comma 3 stabilisce che i produttori agricoli con volume d'affari superiore al limite di esonero (euro 2.582,28 ovvero euro 7.746,85), ma non superiore a euro 20.658,28, devono adempiere agli obblighi di emissione di fattura e conservazione delle fatture di acquisto, ma sono esonerati dalle liquidazioni periodiche d'imposta e dai relativi versamenti, procedendo al solo versamento annuale dell'imposta. La possibilità di fruire di dette semplificazioni contabili cessa a partire dall'anno successivo a quello in cui è superato il limite di euro 20.658,28.

Il comma 9, invece, dispone che ai produttori agricoli che effettuano esportazioni (vendita di beni fuori dal territorio comunitario), cessioni ad altri esportatori o cessioni intracomunitarie, compete la detrazione ovvero il rimborso di una somma calcolata mediante applicazione delle percentuali di compensazione alle predette operazioni. Tale detrazione può essere effettuata in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale.

IL TRATTAMENTO ICI DEI TERRENI AGRICOLI

Esclusi quelli in aree montane o di collina, quelli incolti e gli orticelli. Base imponibile ridotta per coltivatori diretti e imprenditori agricoli

Il decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, disciplinante la normativa in materia di Ici, stabilisce, in riferimento ai terreni agricoli, sia le modalità di calcolo e versamento dell'imposta, sia le relative riduzioni e agevolazioni.

Determinazione della base imponibile

Per i terreni agricoli la base imponibile Ici è determinata considerando il reddito dominicale rivalutato del 25 per cento e moltiplicando tale risultato per 75. Il reddito dominicale preso in considerazione è quello risultante in catasto al 1° gennaio di ogni anno, derivante dall'applicazione delle tariffe d'estimo approvate con decreto ministeriale 7 febbraio 1984.

La base imponibile utilizzata per i terreni agricoli trova applicazione anche per le aree fabbricabili, cioè quelle classificate come tali nel piano regolatore o in altro strumento urbanistico, ma a condizione che le stesse:

- siano possedute da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale. Al riguardo, si evidenzia che si considerano coltivatori diretti coloro che coltivano il terreno prevalentemente con il proprio lavoro o quello dei familiari e risultano iscritti come tali negli appositi elenchi tenuti dall'Inps, mentre imprenditori agricoli a titolo principale sono coloro che in base alla legge 9 maggio 1975, n.153, dedicano all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo e ricavano da tale attività almeno due terzi del proprio reddito totale
- siano destinate all'attività agricola (così come definita dall'articolo 2135 del codice civile) da parte dei soggetti proprietari.

Il rispetto delle due condizioni è un requisito indispensabile per l'applicazione alle aree fabbricabili della base imponibile determinata come per i terreni agricoli. Ne deriva che, qualora terreni compresi in aree edificabili vengano concessi in affitto, anche a familiari, non sarà possibile procedere nel modo suesposto, e il proprietario dovrà assolvere l'Ici nei modi ordinari previsti per le aree edificabili, cioè in base al valore di mercato dell'area alla data del 1° gennaio.

Attenzione particolare deve essere rivolta ai terreni adibiti alle colture prodotte in serra. Infatti, mentre ai fini delle imposte dirette si assume, in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, la tariffa di reddito dominicale e agrario più elevata in vigore nella provincia, non essendo tale criterio espressamente previsto dalla normativa Ici, a tali fini il valore di riferimento per il calcolo dell'imposta dovuta è rappresentato dalla tariffa di reddito dominicale risultante in catasto.

Esclusioni dall'Ici

La disciplina dell'imposta comunale sugli immobili prevede per i terreni apposite esclusioni. Ai sensi dell'articolo 7 del citato decreto n. 504 del 1992, sono esenti dall'imposta comunale sugli immobili i terreni agricoli ricadenti in zone montane o di collina, delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984 (l'elencazione delle zone montane è riportata nell'allegato al decreto legislativo n. 504/1992).

E' opportuno precisare che, sebbene la norma faccia riferimento ai terreni agricoli, in tale dizione vanno ricomprese le abitazioni degli imprenditori agricoli (fabbricati rurali), che coltivano i fondi o esercitano le attività agro-silvo-pastorali così come definite dall'articolo 29 del Tuir (tra le quali rientra anche l'attività di allevamento del bestiame).

Si definiscono rurali quelle costruzioni che soddisfano i requisiti previsti all'articolo 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito nella legge 26 febbraio 1994, n. 133. In particolare, al fine del riconoscimento della ruralità dei fabbricati è anzitutto necessario che l'immobile sia posseduto:

- dal soggetto titolare del diritto di proprietà o altro diritto reale sul terreno
- dal soggetto che ad altro titolo conduce il terreno cui l'immobile è asservito
- dai soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura
- dall'affittuario del terreno sul quale insiste il fabbricato.

Inoltre, il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere una superficie non inferiore a 10mila metri quadri (3mila se sono praticate colture specializzate in serra - funghicoltura - o se il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi della legge n. 97 del 1994). Infine, condizione di carattere reddituale, il volume d'affari derivante dalle attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo.

Si precisa, altresì, che l'ubicazione dell'abitazione rurale in un territorio comunale diverso rispetto a quello in cui è situato il terreno agricolo, non inficia il diritto a beneficiare dell'esenzione dall'Ici, purché i due immobili (terreno e abitazione) siano situati in comuni limitrofi.

Altre ipotesi di esclusione dal versamento dell'imposta sono:

- terreni incolti su cui non vengono esercitate le attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse). Rientrano in questa categoria i terreni pertinenziali di fabbricati industriali
- terreni, diversi dalle aree edificabili, sui quali le attività agricole vengono svolte in forma non imprenditoriale (orticelli).

Agevolazioni

Nella determinazione della base imponibile Ici alcune agevolazioni sono riconosciute ai produttori agricoli.

In particolare, l'articolo 9 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 prevede che per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli iscritti negli elenchi previdenziali, una volta determinata la base imponibile con le modalità descritte in precedenza, il versamento dell'imposta avviene limitatamente alla parte di valore della base imponibile eccedente 25.822,84 euro e con le seguenti riduzioni:

- del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti 25.822,84 euro e fino a 61.974, 83 euro

- del 50 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 61.974, 83 euro e fino a 103.291, 38 euro
- del 25 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 103.291,38 euro e fino a 129.114, 22 euro.

Ne deriva che solo se il valore del terreno è superiore a 129.114,22 euro, è soggetto a imposta in misura piena.

Nel caso in cui, invece, un terreno è posseduto da più soggetti, non tutti coltivatori diretti o imprenditori agricoli, la riduzione si applica in proporzione al numero dei possessori che hanno i requisiti richiesti.

Versamento dell'imposta e obblighi dichiarativi

L'imposta si applica in base all'aliquota stabilita dal Comune. Il versamento è previsto in due rate, di cui la prima, da versare entro il 30 giugno di ogni anno, pari al 50 per cento dell'imposta dovuta, calcolata sulla base delle aliquote e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente. La seconda rata, da pagare tra il 1° e il 20 dicembre a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, è calcolata applicando le aliquote e le detrazioni deliberate per l'anno in corso e sottraendo quanto già versato a titolo di acconto.

E' possibile, comunque, effettuare il versamento dell'Ici in un'unica soluzione entro il termine previsto per l'acconto, applicando le aliquote e le detrazioni stabilite dal Comune per l'anno in corso.

In presenza di variazioni non solo nella proprietà dei terreni, ma anche nella destinazione degli stessi (ad esempio, terreno agricolo divenuto area edificabile), intervenute in corso d'anno, deve essere presentata la dichiarazione al Comune, entro il termine previsto per la dichiarazione dei redditi o entro il diverso termine stabilito dal Comune stesso.

LA LEGGE QUADRO SULL'AGRITURISMO

L'attività non può sussistere al di fuori di una azienda agricola in esercizio e non può essere prevalente sulle attività tipicamente agricole

Gli ultimi anni hanno fatto registrare una costante crescita del fenomeno agriturismo. In effetti, l'esigenza di un turismo diversificato, lontano dalla "massa" e dalla *routine*, ha comportato un aumento della richiesta di "vacanze alternative", fondate sulla tranquillità, semplicità e rilassatezza, caratteristiche proprie dell'ospitalità offerta dall'azienda agricola. D'altra parte, una notevole spinta è giunta proprio dal mondo dell'agricoltura, che ha scorto nell'attività turistica la possibilità di rinsaldare le attività agricole tipiche, nonché di trovare nuove occasioni lavorative, senza considerare gli effetti benefici in ordine alla riconversione del patrimonio edilizio rurale, laddove numerose case di campagna, abbandonate negli anni, sono state restaurate e destinate a ospitare i turisti.

La legge 5 dicembre 1985, n. 730 (legge quadro sull'agriturismo), detta la disciplina di riferimento per l'attività agrituristica.

L'articolo 1 evidenzia il fine principale dell'agriturismo, costituito dalla valorizzazione del patrimonio rurale dal punto di vista economico, sociale, culturale e ambientale e dal sostegno dell'agricoltura, in armonia con gli indirizzi di politica agricola comunitaria e con il piano agricolo nazionale, con i piani agricoli regionali e con i piani di sviluppo regionali. In particolare, mediante l'attività agrituristica si:

- favorisce lo sviluppo e il riequilibrio del territorio agricolo
- integrano i redditi aziendali e si migliorano le condizioni di vita dei produttori agricoli, favorendone la permanenza nelle zone rurali
- procede al recupero del patrimonio edilizio agricolo e alla valorizzazione delle tradizioni culturali del mondo rurale, nonché alla conservazione e alla tutela del paesaggio agricolo e alla valorizzazione delle risorse naturali e dei beni storici e culturali
- opera nella direzione della salvaguardia dell'ambiente
- valorizzano i prodotti tipici dell'agricoltura e della gastronomia tradizionale attraverso la vendita di prodotti tipici aziendali e la loro somministrazione agli ospiti - diffonde il turismo sociale e giovanile.

Il successivo articolo 2 della legge n. 730/85 reca la definizione di attività agrituristiche, per le quali "si intendono esclusivamente le attività di ricezione ed ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile, singoli od associati, e da loro familiari di cui all'articolo 230-bis del codice civile, attraverso l'utilizzazione della propria azienda, in rapporto di connessione e complementarità rispetto alle attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame, che devono comunque rimanere principali".

Chi intende avviare un'attività agrituristica, dunque, deve sapere che essa rappresenta una fonte di reddito integrativa dell'impresa agricola. È sempre necessaria l'esistenza di una azienda agricola situata in una zona particolarmente favorevole, per il paesaggio, la vicinanza del mare, della montagna o di centri d'arte, e la possibilità di sfruttare la combinazione di questi elementi per integrare il reddito aziendale.

Il carattere di complementarità richiesto dalla norma, inoltre, indica che l'agriturismo non solo non può sussistere al di fuori di una azienda agricola in esercizio, ma nemmeno può prevalere, nell'ambito della stessa, sulle attività tipicamente agricole.

Lo stesso articolo 2 elenca altresì le modalità di svolgimento dell'attività agrituristica, che sono:

- "a) dare stagionalmente ospitalità, anche in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori;*
- b) somministrare per la consumazione sul posto pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri, ivi compresi quelli a carattere alcolico e superalcolico;*
- c) organizzare attività ricreative o culturali nell'ambito dell'azienda. Sono considerati di propria produzione le bevande e i cibi prodotti e lavorati nell'azienda agricola nonché quelli ricavati da materie prime dell'azienda agricola anche attraverso lavorazioni esterne".*

In definitiva, l'agriturismo è un'attività legata alla ricezione e alla ospitalità, effettuata da imprenditori agricoli, singoli o associati, e dai loro familiari, attraverso l'utilizzazione della propria azienda, in rapporto di complementarità rispetto all'attività agricola e riservando particolare attenzione ai prodotti, i quali devono essere di diretta produzione, oppure trasformati all'esterno ma da materie prime proprie.

L'articolo 3 della citata legge n. 730 del 1985 stabilisce che *"possono essere utilizzati per attività agrituristiche i locali siti nell'abitazione dell'imprenditore agricolo ubicata nel fondo, nonché gli edifici o parte di essi esistenti nel fondo e non più necessari alla conduzione dello stesso"*. Non è consentito, dunque, costruire *ex-novo* strutture per l'agriturismo, ma è necessario utilizzare quelle già esistenti, opportunamente restaurate e adattate secondo le esigenze dell'attività ricettiva. Lo stesso articolo 3, inoltre, sancisce che *"le regioni (...) individuano i comuni nei cui centri abitati possono essere utilizzati per attività agrituristiche gli edifici destinati a propria abitazione dall'imprenditore agricolo che svolga la propria attività in un fondo privo di fabbricati sito nel medesimo comune o in comune limitrofo"*. Pertanto, nel caso in cui non esistano edifici sul fondo e l'imprenditore risiede in un centro abitato, l'offerta di ospitalità ai turisti potrà essere data nella residenza dell'imprenditore a condizione che il Comune territorialmente competente sia considerato idoneo allo scopo da apposita disposizione della Regione. In tal modo, da un lato si favorisce lo sviluppo agrituristicamente nelle zone in cui l'insediamento agricolo è accentrato, dall'altro si evita che l'attività agriturbistica sia svolta in centri privi di effettivi collegamenti con la realtà agricola.

I successivi articoli 4 e 5 della legge quadro in commento individuano poi i compiti demandati all'autonomia delle Regioni. In particolare, le Regioni determinano criteri e limiti di svolgimento dell'attività agriturbistica (in ordine alla capacità ricettiva, alla somministrazione dei pasti, eccetera), indicando in sostanza le caratteristiche che la stessa attività deve avere per potersi considerare connessa e complementare all'attività agricola, e definiscono i requisiti igienico-sanitari degli immobili e delle attrezzature da utilizzare per le attività agriturbistiche.

La legge n. 730/1985, infine, reca una serie di disposizioni volte a disciplinare gli aspetti amministrativi relativi all'inizio dell'attività di agriturismo. Il soggetto interessato a esercitare la predetta attività deve, anzitutto, richiedere l'iscrizione all'elenco dei soggetti abilitati all'esercizio delle attività agriturbistiche istituito da ciascuna regione. Quindi, presenta al Comune territorialmente competente una apposita domanda di autorizzazione a svolgere attività agriturbistica contenente la descrizione dettagliata delle attività proposte, con l'indicazione delle caratteristiche dell'azienda, degli edifici e delle aree da adibire a uso agriturbistico, della capacità ricettiva, dei periodi di esercizio dell'attività e delle tariffe che intende praticare.

In particolare, alla domanda di autorizzazione presentata al Comune devono essere allegati:

- copia del libretto sanitario del personale che si occuperà dell'ospitalità
- parere favorevole dell'autorità sanitaria competente relativo ai locali da adibire all'attività
- copia della concessione edilizia per l'eventuale esecuzione di opere di ristrutturazione

- certificato di iscrizione al predetto elenco regionale degli abilitati all'esercizio dell'attività agrituristica.

Il sindaco del Comune competente, eseguite le verifiche del caso, entro il termine massimo di novanta giorni dalla ricezione della domanda, rilascia la richiesta autorizzazione. Qualora tale termine sia trascorso invano, la domanda comunque si intende accolta e il soggetto è autorizzato ad avviare l'attività agrituristica.

TIPOLOGIE DI ATTIVITÀ AGRITURISTICHE

Dazione di alloggio e di spazi per il campeggio, somministrazione di pasti e bevande, organizzazione di attività ricreative o culturali

Per una migliore comprensione della particolare disciplina, sia amministrativa che fiscale, dedicata all'attività agrituristica è necessario anzitutto inquadrare le diverse modalità di erogazione di tale tipo di ospitalità.

La legge 5 dicembre 1985, n 730 (legge quadro sull'agriturismo), detta le condizioni essenziali per poter considerare agrituristica lo svolgimento di una attività basata sull'ospitalità rurale. L'agriturismo può effettuarsi esclusivamente in aziende agricole e per iniziativa di imprenditori agricoli, utilizzando edifici rurali non più utili alla coltivazione del fondo e alla residenza degli operatori agricoli, mentre ogni articolazione dell'ospitalità deve essere in rapporto di connessione e complementarietà con l'esercizio dell'attività agricola, che deve rimanere principale.

Anche la manodopera utilizzata nell'attività agrituristica deve essere quella impegnata nell'azienda agricola e, comunque, il suo impiego deve essere secondario rispetto alle esigenze della coltivazione del fondo o dell'allevamento di animali.

Pur se non in maniera tassativa, la citata legge n. 730 del 1985 indica, all'articolo 2, alcune attività ricettive che possono essere svolte dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile, singoli o associati, e da loro familiari di cui all'articolo 230-bis del codice civile, attraverso l'utilizzazione della propria azienda agricola.

In particolare, l'attività agrituristica si sostanzia nella:

- dazione di alloggio o di spazi aperti per la sosta dei campeggiatori
- somministrazione, per la consumazione sul posto, di pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri, ivi compresi quelli a carattere alcolico e superalcolico. Sono considerati di propria produzione le bevande e i cibi prodotti e lavorati nell'azienda agricola nonché quelli ricavati da materie prime dell'azienda agricola anche attraverso lavorazioni esterne
- organizzazione di attività ricreative o culturali.

Dazione di alloggio e di spazi per il campeggio

L'ospitalità in alloggi rappresenta indubbiamente l'attività agrituristica più importante in quanto offre ai visitatori la possibilità di risiedere nel pieno dell'ambiente rurale e, al contempo, permette all'imprenditore agricolo un valido e redditizio impiego alternativo di edifici ormai non più utili all'attività agricola. Pertanto, optano per tale tipo di attività agrituristica coloro che dispongono di edifici inutilizzati, in buono stato di conservazione e adatti all'allestimento di alloggi.

Viceversa, qualora l'allestimento iniziale degli alloggi presenti notevoli difficoltà, poiché, ad esempio, bisogna restaurare strutture da tempo non abitate e prive di servizi adeguati alle odierne esigenze di confort e sicurezza, determinante sarà la valutazione delle spese necessarie per la realizzazione degli alloggi stessi, anche in considerazione del grado di rifinitura che si intende dare ai locali di accoglienza.

L'esercizio dell'attività agrituristica nella forma di dazione di alloggi, inoltre, è sviluppata sia nei luoghi dove è forte la richiesta di ospitalità, dato l'elevato livello di presenza turistica, sia nelle zone dove sono forti le particolari attrattive proprie dell'agriturismo, quali i prodotti tipici, la ristorazione legata alla tradizione, eccetera.

La dazione di alloggi, però, non è la sola forma di ospitalità agrituristica erogabile. Al contrario, molte aziende agricole sono impossibilitate a effettuarla, stante la mancanza di edifici rurali preesistenti da destinare all'ospitalità. In tali casi, è possibile organizzare un'area (sia pure di modesta dimensione e con limitata capacità ricettiva) da offrire alla sosta dei campeggiatori, ottenendo il duplice risultato di soddisfare la domanda di ospitalità e di far pernottare in azienda i turisti, che così possono richiedere gli altri servizi (di ristorazione o ricreativi) messi a disposizione.

Naturalmente la dazione di alloggi può essere contemporanea alla dazione di spazi per il campeggio, in tal modo aumentando la capacità ricettiva in termini di pernottamenti dell'azienda agrituristica e rendendo più elevata la predetta richiesta di altri servizi.

È da evidenziare, infine, che così come gli alloggi in un agriturismo si caratterizzano per l'essere ricavati all'interno di immobili rurali, anche l'attività di "agricampeggio" richiede particolari requisiti che la differenzino dai campeggi "tradizionali", quali, ad esempio, la possibilità di avere un'ampia superficie e ombra naturale a disposizione per ogni piazzola e, soprattutto, la mancanza dei confort e servizi commerciali e ricreativi, ormai comuni a tutti i campeggi, ma evidentemente incompatibili con i requisiti di un agriturismo.

Somministrazione di pasti e bevande

La ristorazione agrituristica è il servizio di ospitalità forse più richiesto da coloro che decidono di rivolgersi a tale tipologia di turismo. Essa richiede il maggior impegno di manodopera, esige un preciso collegamento con l'attività produttiva dell'azienda ed è facilmente realizzabile nelle piccole aziende a conduzione familiare con limitata capacità ricettiva. Infatti, nelle tipiche realtà aziendali contadine, la realizzazione di un'accettabile varietà di approvvigionamenti alimentari di provenienza propria da destinare ai pasti dei turisti può essere ottenuta mediante un aumento delle produzioni destinate all'autoconsumo.

Il ristoro agriturismo si caratterizza, dunque, per:

- un'organizzazione semplice, alla quale partecipano essenzialmente i familiari dell'agricoltore o i suoi collaboratori
- la prevalente provenienza aziendale dei beni impiegati nella preparazione dei pasti
- la possibilità offerta ai turisti di degustare piatti tipici della tradizione gastronomica locale.

L'utilizzo dei propri prodotti, inoltre, permette di integrare le finalità ristorative con la commercializzazione dei prodotti stessi. Infatti, la vendita dei prodotti, già prevista dalla legge come attività connessa all'esercizio di impresa agricola, assume rilevanza particolare proprio in relazione allo svolgimento della ricezione agriturismo, in quanto, attraverso la ristorazione, l'azienda agricola ha la possibilità di far conoscere ai visitatori le proprie specialità gastronomiche, con un evidente ritorno in termini di domanda di acquisto, effettuata sia direttamente, con richiesta in loco, che indirettamente, presso le rivendite di generi alimentari. Infine, altra caratteristica da rimarcare in merito alla ristorazione agriturismo, è la generalmente ridotta dimensione del punto di ristoro, atteso l'obbligo di rispettare il principio di complementarietà riguardo all'attività agricola, la necessità di non impegnare manodopera specializzata (come i cuochi), nonché la limitata disponibilità di prodotti aziendali che assicurino l'autosufficienza dai mercati esterni.

Organizzazione di attività ricreative o culturali

La disposizione recata dall'articolo 2 della legge n. 730 del 1985, secondo cui, tra le attività agrituristiche, rientra anche l'organizzazione di attività ricreative o culturali nell'ambito dell'azienda, è piuttosto generica.

Il problema più rilevante è stabilire con certezza quali attività ricreative e culturali possano essere ricondotte all'attività di agriturismo, atteso il carattere di connessione e complementarietà rispetto all'attività agricola. Inoltre, è necessario chiarire se tali attività ricreative debbano essere riservate solo agli ospiti che si trattengono per più tempo nell'agriturismo, ovvero possano essere fruite anche da visitatori di passaggio.

Considerato che l'obiettivo primario dell'attività agriturismo è la migliore valorizzazione delle risorse dell'azienda agricola, può procedersi al seguente distinguo:

- le attività e/o le attrezzature ricreative non oggettivamente connesse all'azienda agricola (come, ad esempio, la piscina), se destinate agli ospiti che pernottano presso l'azienda, devono intendersi compatibili con i principi dell'agriturismo in quanto ne rendono più appetibile l'accoglienza. Se invece l'uso delle predette attività e/o attrezzature fosse destinato a turisti di passaggio, non è assolutamente configurabile alcuna connessione con le attività agricole
- le attività e/o le attrezzature ricreative connesse oggettivamente con l'azienda agricola, fruite da turisti che pernottano o meno, sono sempre compatibili con i principi dell'agriturismo. Rientrano in tale ambito, ad esempio, il turismo equestre organizzato da aziende che allevano cavalli (alimentati prevalentemente con prodotti del fondo), oppure la

pesca sportiva in collegamento ad allevamenti di pesce, o ancora l'organizzazione di corsi sull'apprendimento di tecniche agricole.

Si sottolinea, infine, che l'articolo 3 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228 (legge di orientamento in agricoltura), nel riconsiderare le attività agrituristiche, ha ampliato il concetto di "*organizzazione di attività ricreative o culturali*", facendovi rientrare anche le attività didattiche, di pratica sportiva, escursionistiche, nonché la degustazione dei prodotti aziendali, ivi inclusa la mescita del vino.

LE DISPOSIZIONI DI LEGGE RELATIVE ALL'ATTIVITÀ AGRITURISTICA

Disciplina amministrativa e fiscale. Norme di pubblica sicurezza. Incentivi finanziari

L'attività agriturbistica è interessata, sia in modo diretto che indiretto, da diverse disposizioni di legge, sia in ambito amministrativo che in materia fiscale, di pubblica sicurezza e di programmazione e incentivazione finanziaria.

Disciplina amministrativa

La disciplina amministrativa di riferimento è dettata dalla legge 5 dicembre 1985, n. 730 (legge quadro sull'agriturismo), che, in breve, individua il fine principale dell'agriturismo, costituito dalla valorizzazione del patrimonio rurale e dal sostegno dell'agricoltura, reca la definizione di attività agrituristiche, per le quali si intendono le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile, elenca le modalità di svolgimento dell'attività agriturbistica, consistente nella dazione di ospitalità, nella somministrazione di pasti e bevande e nell'organizzazione di attività ricreative, stabilisce i locali che possono essere utilizzati per l'agriturismo e individua i compiti demandati all'autonomia delle Regioni.

Le leggi regionali di norma riprendono anche le disposizioni contenute nella legge nazionale, per cui ogni operatore agriturbistico che voglia avere un quadro completo della disciplina amministrativa può tranquillamente fare riferimento alla normativa in vigore nella propria regione.

Ogni Regione determina criteri e limiti di svolgimento dell'attività agriturbistica relativamente agli aspetti principali, quali la capacità ricettiva degli alloggi e la dimensione dei campeggi, nonché la somministrazione dei pasti, individuando le caratteristiche che la stessa attività deve avere per potersi considerare connessa e complementare all'attività agricola.

Le regioni, inoltre, definiscono i requisiti igienico-sanitari degli immobili e delle attrezzature da utilizzare per le attività agrituristiche e rilasciano un certificato di idoneità all'imprenditore agricolo che intende avviare l'agriturismo.

Altri adempimenti amministrativi concernono la verifica delle condizioni igienico-sanitarie e il rilascio del libretto sanitario alle persone che curano l'ospitalità, operazioni espletate da parte dell'Asl competente per territorio, nonché, da parte del Comune, l'eventuale concessione

edilizia (se l'avvio dell'attività esige l'esecuzione di opere edilizie di notevole rilevanza) e il rilascio dell'autorizzazione a svolgere l'attività agrituristica.

Infine, l'imprenditore agricolo autorizzato è tenuto a comunicare annualmente al Comune le tariffe (limitatamente al prezzo massimo) che intende applicare nell'esercizio dell'agriturismo.

Normativa fiscale

Per quanto riguarda la disciplina fiscale, l'agriturismo è sostanzialmente equiparato a una piccola impresa turistica (affittacamere, pensioni, eccetera). Ciò implica che tale attività, a differenza di quella agricola, non rientra nel regime fiscale speciale previsto per l'agricoltura, essendo considerata di natura commerciale. Anche ai fini Iva non è applicabile l'articolo 34 del Dpr n. 633 del 1972, in quanto l'attività agrituristica, pur essendo accessoria all'attività principale agricola, manca del requisito dell'occasionalità.

Il regime fiscale è regolato dall'articolo 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. Detto articolo ha introdotto un regime forfetario apposito per l'agriturismo che trova applicazione se l'attività è svolta nel rispetto delle autorizzazioni amministrative previste dalle leggi regionali. Tale regime non è obbligatorio e pertanto è possibile optare per la determinazione dei redditi e dell'Iva con i metodi ordinari.

Ai fini Iva, il regime forfetario, applicabile a tutti i soggetti che esercitano l'attività, sia in forma individuale che societaria, consiste nell'applicazione di una percentuale di detrazione pari al 50 per cento dell'imposta sulle operazioni attive relative all'agriturismo. Ai fini delle imposte sui redditi, invece, la determinazione del reddito imponibile avviene applicando ai ricavi derivanti dall'attività agrituristica un coefficiente di redditività pari al 25 per cento, con la precisazione che tale agevolazione non può essere applicata se l'attività è esercitata da parte di società di capitali ed enti commerciali. Le Snc e le Sas, pur determinando il reddito dell'attività agricola con le modalità del reddito di impresa, relativamente all'attività agrituristica possono adoperare il regime forfetario.

Il regime di favore esistente per gli agriturismi, comunque, non comporta l'eliminazione degli obblighi contabili previsti dalla normativa, tributaria e civilistica, attualmente in vigore. Inoltre, ai fini Iva, essendo tale attività autonoma rispetto a quella agricola, è necessario procedere alla separazione delle attività.

In sostanza, nell'esercizio dell'attività agrituristica dovrà procedersi nel modo seguente: - rilasciare una ricevuta fiscale o uno scontrino fiscale per ogni prestazione di ospitalità, annotando il relativo provento in contabilità

- applicare l'aliquota Iva del 10 per cento a ogni prestazione di alloggio, campeggio e ristorazione, mentre nel caso dei servizi agrituristici l'aliquota Iva è del 20 per cento. L'eventuale cessione con asporto di prodotti agricoli rientra invece nell'ambito dell'attività agricola e, quindi, sconta l'aliquota propria del bene ceduto, con il relativo regime speciale di detrazione
- fatturare e annotare nei registri Iva separati i passaggi dei beni dall'attività agricola all'attività agrituristica

- nel caso di opzione per il regime ordinario, detrarre l'Iva per l'acquisto di beni e servizi di uso promiscuo nei limiti della parte imputabile all'esercizio dell'attività agrituristica - procedere alle liquidazioni Iva con annotazioni distinte nei registri Iva separati, mentre i versamenti possono coincidere se la periodicità è la stessa sia per l'attività agricola che per quella agrituristica
- effettuare la dichiarazione annuale Iva utilizzando due distinti intercalari.

Relativamente all'Irap, il valore della produzione derivante dall'attività agrituristica è soggetto all'aliquota ordinaria del 4,25 per cento e non a quella ridotta prevista per le attività agricole. Tale valore, inoltre, per coloro che hanno applicato il regime forfetario, è determinato secondo le regole delle imprese agricole, cioè considerando i componenti positivi e negativi in base alle registrazioni Iva.

Ultime osservazioni meritano i fabbricati utilizzati ai fini agrituristici, che, ai sensi dell'articolo 9, comma 3-bis, del decreto legge n. 557/1993, convertito nella legge n. 133/1994, sono considerati rurali. Poiché nella dizione terreni agricoli, vanno ricomprese le abitazioni degli imprenditori agricoli (fabbricati rurali), che coltivano i fondi o esercitano le attività agro-silvo-pastorali così come definite dall'articolo 29 del Tuir, a tali fabbricati si applica la normativa Ici prevista per i terreni agricoli, in ordine sia alla determinazione della base imponibile, sia, soprattutto, alle cause di esclusione e alle agevolazioni previste rispettivamente dagli articoli 7 e 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

Le norme di pubblica sicurezza

Le disposizioni in materia di pubblica sicurezza sulla gestione dei locali aperti al pubblico sono molto numerose. In qualità di datore di ospitalità a pagamento, l'imprenditore agricolo autorizzato a svolgere l'attività agrituristica è obbligato a registrare gli ospiti in arrivo e in partenza, dandone tempestiva comunicazione (entro la mezzanotte della giornata cui il movimento si riferisce) alla locale autorità di pubblica sicurezza (carabinieri, polizia di Stato o, in assenza, il sindaco).

Come ogni esercente attività aperta al pubblico, inoltre, il predetto imprenditore, per ottenere l'autorizzazione, deve dimostrare, mediante apposito certificato penale, di non avere precedenti penali e carichi pendenti e di non essere stato sottoposto a misure di prevenzione o dichiarato delinquente abituale.

Infine, in quanto somministratore di pasti e bevande, l'esercente attività agrituristica è sottoposto alla vigente disciplina igienica della produzione e vendita di generi alimentari (Dlgs n. 155/1997).

Incentivi finanziari

Gli incentivi finanziari alle aziende agricole che intendono praticare l'attività agrituristica sono di esclusiva competenza regionale, essendo disciplinati dalle leggi regionali sull'agriturismo e rifinanziati annualmente nel quadro della legge di bilancio regionale. Generalmente, l'erogazione dei contributi regionali avviene in base all'identificazione di alcune priorità, quali la

categoria degli imprenditori interessati (coltivatori diretti, imprenditori a titolo principale, eccetera) o la localizzazione dell'azienda (ad esempio, zone di prevalente interesse agrituristico).

I contributi possono essere erogati a fondo perduto in percentuale sulle spese ammissibili, variabile di solito dal 30 al 70 per cento, o in conto interessi, mediante l'abbattimento di alcuni punti percentuali dei tassi di interesse ordinario. Anche la misura dei contributi erogati, infine, può variare in funzione delle predette priorità, cioè in base alle categorie imprenditoriali o alla localizzazione aziendale.

I REDDITI DI ALLEVAMENTO

Condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione dell'articolo 78 Applicazione del regime forfetario. Opzione per il regime ordinario

Ai fini delle imposte sui redditi, la disciplina fiscale relativa alle imprese di allevamento presenta alcune particolarità. L'articolo 78 del Tuir, disposizione di riferimento in materia, detta i criteri per la determinazione, in via forfetaria, del reddito di impresa derivante dall'allevamento di animali nel caso in cui nell'esercizio di detta attività siano superati i limiti di cui al comma 2, lettera b), dell'articolo 29 del Tuir, cioè quando il numero dei capi allevati supera il limite di quelli allevabili con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno. Se tali limiti sono superati, infatti, il reddito relativo all'eccedenza viene assoggettato a tassazione non sulla base delle tariffe d'estimo catastale, bensì ai sensi del suddetto articolo 78 del Tuir, salvo che, mediante esplicita opzione, il contribuente non scelga di essere tassato secondo le ordinarie regole di determinazione del reddito di impresa.

Condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione dell'articolo 78

Ai fini dell'applicazione della tassazione parametrica (articolo 78 del Tuir), è necessario che l'allevatore sia in possesso dei terreni a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, ovvero conduca gli stessi in affitto, e che i terreni, atti alla produzione agricola, siano iscritti in catasto con una tariffa d'estimo.

In relazione al presupposto soggettivo è necessario anzitutto distinguere gli allevatori in tre categorie, in funzione della connessione totale, parziale o inesistente con la terra. Si avranno, pertanto:

- allevamenti in connessione totale con il terreno
- allevamenti in connessione parziale con il terreno
- allevamenti senza connessione con il terreno.

Rientrano nella prima fattispecie, gli allevatori titolari o affittuari di terreni nei quali esiste la possibilità potenziale di produrre almeno un quarto del fabbisogno alimentare dei capi allevati. Per tali soggetti, essendo l'attività svolta nei limiti delle unità foraggiere producibili per ettaro,

il reddito dell'allevamento è sostanzialmente compreso nel reddito agrario dei terreni e non si realizza alcun reddito aggiuntivo autonomo.

La seconda categoria fa riferimento agli allevatori titolari o affittuari di terreni nei quali non esiste la possibilità potenziale di produrre le unità foraggiere nella misura necessaria per il sostentamento degli animali allevati, con la conseguenza che una parte della loro attività trasmoda dai limiti posti dall'articolo 29 del Tuir, dando luogo alla formazione di un reddito autonomo. Nei confronti di tali soggetti, pertanto, il reddito complessivo è formato dal reddito agrario dei terreni e dal reddito aggiuntivo che, ai sensi del successivo articolo 78 del Tuir, viene determinato attribuendo a ciascun capo eccedente un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite del predetto articolo 29. L'ultima ipotesi, fa, invece, riferimento agli allevatori che non sono titolari o affittuari di terreni e come tali, dunque, sono esclusi dal campo di applicazione del sistema parametrico, mancando la connessione, anche parziale, con il terreno. Per tali soggetti, la determinazione del reddito avviene mediante l'applicazione delle regole previste per il reddito d'impresa.

In ogni caso, si precisa che la lettera c) del comma 2 dell'articolo 51 del Tuir, stabilisce che, per le società di capitali, per gli enti commerciali, nonché per le società in nome collettivo e in accomandita semplice, i redditi dei terreni derivanti dall'esercizio delle attività elencate nell'articolo 29 del Tuir (quindi anche le attività di allevamento), ancorché effettuate nel rispetto dei limiti ivi stabiliti, costituiscono sempre redditi di impresa. Ne consegue che detti soggetti, per espressa statuizione normativa, non possono applicare il regime di determinazione forfetaria stabilito dal citato articolo 78 del Tuir.

In definitiva, possono avvalersi del regime forfetario previsto dall'articolo 78 del Tuir le imprese individuali e gli enti non commerciali che svolgono attività di allevamento di animali oltre i predetti limiti di cui all'articolo 29 del Tuir.

Applicazione del regime forfetario

L'applicazione del regime forfetario conduce a una determinazione del reddito che prescinde da quello effettivo, in quanto non sono considerati i ricavi conseguiti e non sono ammessi in deduzione i componenti negativi.

In forza dell'esplicito rinvio operato dall'articolo 29, comma 3, del Tuir a un decreto interministeriale (Finanze e Risorse agricole), l'attuazione pratica del sistema parametrico di determinazione del reddito degli allevamenti, viene disciplinata, appunto, da appositi decreti pubblicati ogni due anni, in cui sono stabiliti, per ciascuna specie animale, il numero dei capi che rientra nei limiti delle potenzialità del terreno, sulla base sia del mangime ottenibile dalla tipologia di terreno, sia delle quantità di mangime stesso necessarie per l'allevamento della singola specie. Per la verifica del rispetto del limite, sarà necessario confrontare la quantità di mangime necessario con quella ottenibile dal terreno. Solo se il limite è superato, la parte eccedente rappresenta reddito di impresa.

Il decreto attualmente in vigore è il decreto ministeriale 26 marzo 2002, composto di tre tabelle.

La prima è riferita alle fasce di qualità del terreno. Colui che esercita l'attività di allevamento deve suddividere il proprio terreno nelle sei fasce previste, in quanto, a seconda della coltura praticata, cambia la potenzialità di copertura degli animali. Per la classificazione del terreno deve farsi riferimento alla coltura praticata risultante in catasto. La seconda tabella riporta la tariffa media di reddito agrario per ciascuna fascia di terreno e le unità foraggiere producibili per ettaro.

L'ultima tabella, invece, indica le specie di animali che rientrano nella determinazione parametrica del reddito, la durata del ciclo di allevamento e, soprattutto, l'imponibile per ogni capo eccedente. Quest'ultimo è, senza dubbio, il dato principale, in quanto rappresenta il reddito attribuibile a ogni animale allevato oltre i limiti del reddito agrario, che, come detto, corrisponde al valore medio del reddito agrario riferibile a ogni capo allevato.

Si ricorda, tuttavia, che il comma 1 dell'articolo 78 del Tuir prevede che il predetto valore del reddito attribuibile debba essere moltiplicato per un ulteriore coefficiente che tenga conto della diversa incidenza dei costi. Il coefficiente attualmente previsto, stabilito dal medesimo decreto ministeriale 26 marzo 2002, è fissato nella misura di 2. Tale coefficiente, però, non trova applicazione nel caso in cui l'impresa di allevamento è esercitata da una persona fisica che si avvalga esclusivamente dell'opera dei propri familiari, senza aver enunciato l'impresa familiare, e che l'impresa non occupi personale dipendente.

Opzione per il regime ordinario

Come anticipato, il contribuente ha la facoltà di optare per la determinazione del reddito nei modi ordinari, cioè in base alla differenza fra i costi e i ricavi. L'opzione è esercitata in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi e non necessita di alcuna comunicazione. In effetti, colui che opta per la determinazione ordinaria del reddito deve semplicemente compilare il quadro della dichiarazione relativo ai redditi di impresa (RF se in contabilità ordinaria, RG se in semplificata).

Ovviamente, l'allevatore potrà esercitare l'opzione soltanto se per il periodo di imposta in oggetto ha tenuto regolarmente la contabilità, sia essa ordinaria o semplificata a seconda dell'ammontare dei ricavi.

La determinazione analitica del reddito comunque deve avvenire limitatamente al numero di capi eccedenti e non è riferita agli animali rientranti nel reddito agrario. Di conseguenza, il contribuente deve anzitutto determinare il numero dei capi eccedenti, ricorrendo alla stessa procedura utilizzabile in sede di applicazione del regime forfetario, quindi dovrà dichiarare i ricavi e i costi di allevamento in proporzione al rapporto fra gli animali eccedenti e il totale degli animali allevati.

LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI COOPERATIVE AGRICOLE

Disciplina Iva. Imposte dirette. I recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 2135 del codice civile, come modificato dall'articolo 1 del Dlgs 18 maggio 2001, n. 228 (legge di orientamento in agricoltura), nel definire la figura dell'imprenditore agricolo, ha introdotto un'importante novità in riferimento alle cooperative agricole. Infatti, rientrano nel concetto di produttore agricolo, oltre che le cooperative agricole di conduzione dei terreni, da sempre incluse nel predetto articolo 2135 del codice civile, anche quelle che operano sia a valle che a monte della produzione agricola. Pertanto, le cooperative agricole e i loro consorzi sono considerati imprenditori agricoli se, nello svolgimento delle attività di cui al citato articolo 2135:

- utilizzano prevalentemente prodotti dei soci (coop che operano a valle)
- forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico (coop a monte).

Disciplina Iva

La predetta distinzione assume rilievo in ordine all'applicazione del regime speciale Iva previsto dall'articolo 34 del Dpr n. 633/1972. Come è noto, dal 1° gennaio 1998, ancorché le cessioni di beni poste in essere dai produttori agricoli siano soggette all'aliquota ordinaria, la detrazione dell'Iva è forfettizzata in misura pari alle percentuali di compensazione. Tale speciale regime di detrazione è attualmente previsto, salvo proroghe, fino al 31 dicembre 2003, mentre, a decorrere dal 2004, sarà riservato a coloro che nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 20.658,28 euro, nonché alle cooperative agricole con riferimento alle cessioni corrispondenti ai conferimenti effettuati dai soci che rientrano nel regime speciale.

In particolare, per esplicita previsione normativa, il regime speciale trova applicazione nei confronti sia delle cooperative di conduzione dei terreni (articolo 34, comma 2, lettera a), sia di quelle che operano a valle della produzione agricola, cioè le cooperative che provvedono alla vendita dei prodotti conferiti dai soci (articolo 34, comma 2, lettera c), mentre non è riferito alle cooperative di acquisto o di servizi (coop a monte).

Nel caso delle coop a valle, ai sensi della citata lettera c) del comma 2 dell'articolo 34 del Dpr n. 633/1972, rientrano nel regime speciale le cessioni, poste in essere dalle cooperative e loro consorzi, associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi di legge, di beni prodotti dai soci, allo stato originario o previa manipolazione o trasformazione.

Pertanto, se i prodotti conferiti dai soci non sono di diretta produzione o non hanno subito manipolazioni o trasformazioni, bensì sono semplicemente stati acquistati da terzi allo scopo di ottemperare al conferimento, la loro rivendita da parte della cooperativa non può fruire del regime speciale. Allo stesso tempo, il regime speciale non trova mai applicazione nel caso di cessione da parte della cooperativa di prodotti agricoli acquistati presso terzi.

Condizione essenziale affinché la cooperativa possa applicare il regime di detrazione, in base alle percentuali di compensazione nei limiti dei passaggi effettuati dai soci che applicano il medesimo regime, è che il socio conferente sia un soggetto al quale è potenzialmente applicabile il regime speciale di cui al predetto articolo 34 del Dpr n. 633/1972. A tal fine, lo stesso articolo 34 pone l'obbligo ai soci conferenti di presentare alla cooperativa, entro il 31 gennaio di ciascun anno, apposita dichiarazione attestante il possesso dei requisiti richiesti per l'applicazione del regime di detrazione.

Imposte dirette

I redditi derivanti dall'esercizio di attività agricole conseguiti dalle società cooperative agricole, ancorché non eccedenti i limiti indicati nell'articolo 29 del Tuir, sono considerati redditi di impresa. L'articolo 10 del Dpr n. 601/1973, però, prevede un'esenzione totale dei redditi conseguiti con la trasformazione, nei limiti di cui all'articolo 29 del Tuir, dei prodotti agricoli, zootecnici e di animali conferiti dai soci nei limiti della potenzialità dei loro terreni ovvero mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno dei soci. Inoltre, se le attività esercitate eccedono i limiti di cui al citato articolo 29 del Tuir, o non sono rispettate le altre condizioni ivi previste, l'esenzione compete per la parte di reddito corrispondente al reddito agrario dei terreni di tutti i soci.

Le predette esenzioni sono state introdotte allo scopo di evitare una duplicazione di imposta, atteso che i redditi conseguiti dalla cooperativa a seguito della lavorazione dei prodotti conferiti dai soci sono già compresi nel reddito agrario accertato in capo a essi.

A seguito del decreto legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito in legge 15 giugno 2002, n. 112, il regime delle esenzioni è stato limitato alle riprese fiscali in aumento. Le modifiche apportate, applicabili per i due periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2001, non sono tuttavia rilevanti per il settore agricolo atteso che le variazioni fiscali conseguenti all'applicazione delle norme del Tuir non sono tassabili se l'impresa agricola rispetta le condizioni di cui al citato articolo 10 del Dpr n. 601/73.

A ogni modo, gli eventuali utili conseguiti sono soggetti a tassazione per la parte eccedente l'accantonamento a riserva legale (nella misura del 20 per cento degli utili), l'accantonamento del 3 per cento destinato al fondo per lo sviluppo della cooperazione e un ulteriore 60 per cento sulla differenza.

Recenti chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 37 del 9 luglio 2003, ha inteso fornire una serie di ulteriori chiarimenti in materia di trattamento fiscale delle società cooperative alla luce delle novità apportate dal decreto legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito in legge 15 giugno 2002, n. 112. In particolare, la seconda parte della citata circolare, di seguito sinteticamente riportata, è interamente dedicata alle cooperative agricole.

Il primo aspetto analizzato è la portata applicativa dell'articolo 10 del Dpr n. 601/1973, nel caso in cui l'imprenditore agricolo si associ in cooperativa. Come detto, i redditi derivanti dall'esercizio di attività agricole conseguiti dalle società cooperative agricole, ancorché non

eccedenti i limiti indicati nell'articolo 29 del Tuir, sono considerati redditi di impresa. Allo stesso tempo, i redditi delle predette cooperative agricole ottenuti mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno dei soci, ovvero mediante la manipolazione, trasformazione e alienazione, nei limiti previsti dall'articolo 29, lettera c) del Tuir, di prodotti agricoli e zootecnici e di animali, sono, ai sensi del citato articolo 10 del Dpr n. 601/1973, esenti da Irpeg.

Poiché la cooperativa si sostituisce, in alcune fasi del ciclo agrario, all'attività del singolo imprenditore, ne deriva che anche per fruire dell'agevolazione prevista dall'articolo 10 del Dpr n. 601/1973 è necessario il rispetto dei limiti previsti dall'articolo 29 del Tuir e cioè:

- esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa
- prodotti oggetto di manipolazione, trasformazione e alienazione ottenuti prevalentemente dal terreno e dagli animali allevati su di esso.

Pertanto, il reddito di impresa di una cooperativa agricola derivante dall'esercizio dell'attività di trasformazione gode dell'esenzione Irpeg a condizione che abbia a oggetto prodotti agricoli conferiti per almeno la metà dai soci.

Altro importante chiarimento è fornito in merito alla lettera b) del comma 4 dell'articolo 6 del decreto legge n. 63 del 2002, in base alla quale, per le cooperative agricole e della piccola pesca, la quota di utile destinati a riserva indivisibile che non concorre alla formazione del reddito è fissata nella misura del 60 per cento. Tale disposizione, stante l'equiparazione alle cooperative agricole delle cooperative forestali, si applica anche a queste ultime a condizione che siano iscritte nella sezione cooperazione agricola dei registri prefettizi.

La circolare n. 37 affronta inoltre il problema delle somme versate ai soci da parte delle cooperative agricole di trasformazione, nel caso in cui sia previsto dagli statuti che la valorizzazione dei prodotti conferiti avvenga al termine dell'esercizio sociale. In tale evenienza, le predette somme non sono configurabili quali ristorni, in quanto i passaggi tra i soci e la cooperativa avvengono con prezzo da determinare; pertanto, le somme pagate prima della definizione del prezzo hanno natura di acconto. Il ristorno, dunque, inteso come restituzione del prezzo pagato, non può essere determinato.

Le ultime precisazioni si riferiscono al trattamento delle perdite e delle eccedenze di perdita agevolabile (Dit). Le cooperative agricole e di produzione e lavoro che godono dell'esenzione parziale o totale dall'Irpeg ai sensi degli articoli 10 e 11 del Dpr n. 601/1973, possono utilizzare le perdite generate nel periodo di imposta in cui hanno fruito della predetta esenzione in diminuzione del reddito complessivo nei periodi di imposta successivi ma non oltre il quinto. Trova, dunque, piena applicazione l'articolo 102 del Tuir.

Inoltre, poiché le perdite vanno utilizzate in diminuzione del reddito complessivo, non devono essere usate nei periodi di imposta in cui la cooperativa, pur conseguendo un utile da conto economico, abbia, in virtù dell'agevolazione, un reddito complessivo pari a zero.

Sempre in presenza dell'agevolazione di cui agli articoli 10 e 11 del Dpr n. 601/9173, infine, le cooperative possono riportare l'eccedenza di reddito agevolabile ai fini della Dit, maturata nei periodi d'imposta precedenti e non utilizzata per assenza o incapienza del reddito imponibile.

CREDITO D'IMPOSTA PER GLI INVESTIMENTI E ALTRE AGEVOLAZIONI IN AGRICOLTURA

"Formazione e arrotondamento della piccola proprietà contadina" e "imprenditoria giovanile": effetti soprattutto sulle imposte indirette

Il sistema fiscale della agricoltura presenta caratteristiche proprie connesse alla necessità di incentivare, per quanto possibile, lo svolgimento dell'attività agricola. Ciò comporta non solo l'emanazione di norme *ad hoc*, ma anche che le disposizioni di carattere generale siano adattate alle esigenze specifiche del settore.

Allo stesso scopo di incentivare il lavoro nei campi, particolare rilievo assumono, per gli operatori del mondo agricolo, le diverse agevolazioni introdotte in materia dal legislatore, tra le quali è opportuno soffermarsi sulle seguenti:

- credito d'imposta per gli investimenti in agricoltura (articolo 60 della legge n. 448/2001 e articolo 11 del decreto legge n. 138/2002 convertito in legge n. 178/2002)
- imprenditoria giovanile (legge n. 441/1998)
- formazione e arrotondamento della piccola proprietà contadina (legge n. 604 del 6 agosto 1954).

Credito d'imposta per gli investimenti in agricoltura

Il beneficio del credito d'imposta per il settore agricolo (la cui determinazione del reddito avviene su base catastale), è stato inizialmente introdotto dall'articolo 60 della legge n. 448/2001, che, richiamando l'articolo 8 della legge n. 388/2000 in materia di credito d'imposta sugli investimenti realizzati nelle zone svantaggiate, ha esteso alle aziende agricole operanti su tutto il territorio nazionale detta forma di agevolazione. Successivamente, è intervenuto l'articolo 11 del decreto legge n. 138 del 2002, convertito in legge n. 178/2002, che, al comma 1, ha esteso il contributo nella forma del credito di imposta di cui all'articolo 8 della legge n. 388/2000 alle imprese agricole individuate dal decreto legislativo n. 228/2001 (legge di orientamento in agricoltura), che effettuano nel territorio nazionale nuovi investimenti. Il citato articolo 11 del decreto legge n. 138/2002, infine, è stato recentemente modificato dall'articolo 69 della legge n. 289/2002 (legge finanziaria 2003), che ha introdotto nuove regole in ordine all'ambito di operatività del beneficio e al procedimento per l'ottenimento dell'agevolazione.

In particolare, viene stabilito che possono fruire del beneficio sia gli imprenditori agricoli di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 228/2001, che esercitano un'attività di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli utilizzando prevalentemente prodotti propri, sia gli

altri soggetti equiparati dalla legge agli imprenditori agricoli, come le società cooperative che esercitano le attività selvicolturali di cui all'articolo 8 del decreto legge n. 227/2001.

È poi previsto che, tra i requisiti oggettivi, il contributo erogato nella forma di credito d'imposta sia concesso, oltre che alle imprese agricole che effettuano nuovi investimenti in tutto il territorio nazionale ai sensi dell'articolo 51 del regolamento Ce n. 1257/1999, anche a quelle che li effettuano ai sensi di regimi di aiuto nazionali approvati con decisione della Commissione delle Comunità europee.

Si estende, dunque, il campo di applicazione del credito d'imposta anche per le domande sugli investimenti ammissibili ad agevolazione presentate ai sensi di regimi di aiuto nazionali approvati dalla Commissione europea, che non rientrano nei bandi emanati dalle regioni nell'ambito dei Psr (piani di sviluppo rurale) o Pop (piani operativi regionali), requisito invece richiesto nella formulazione originaria del citato articolo 11 del decreto legge n. 138/2002.

Al fine dell'ottenimento del presupposto necessario per l'accesso al credito d'imposta, consistente nell'istruzione favorevole delle domande da parte dell'ente incaricato, viene stabilito che per le domande relative a regimi di aiuto nazionale presentate, ma non ancora istruite, la verifica della compatibilità dei requisiti dei richiedenti il credito d'imposta con la normativa comunitaria, può essere richiesta direttamente al ministero delle Politiche agricole e forestali, che si esprime entro il termine di quarantacinque giorni dalla data di ricevimento delle domande.

Sul piano procedurale, viene sancita la validità annuale della richiesta del contributo, stabilendosi che l'Agenzia delle Entrate, con riferimento alle richieste rinnovate o presentate per la prima volta, provvede a rilasciare l'eventuale assenso in base all'ordine cronologico di presentazione delle domande a decorrere dal 1° gennaio di ogni anno.

Altre agevolazioni

Le agevolazioni in precedenza richiamate, previste rispettivamente dalla legge n. 604/1954 (formazione e arrotondamento della piccola proprietà contadina) e dalla legge n. 441/1998 (imprenditoria giovanile), esplicano prevalentemente i propri effetti in materia di imposte indirette, con particolare riguardo all'imposta di registro. In riferimento all'imposta di registro, è da evidenziare che già le disposizioni principali prevedono un trattamento agevolato per gli atti posti in essere dagli operatori del settore agricolo. Infatti, la nota all'articolo 1 della tariffa allegata al Dpr n. 131/1986 stabilisce che agli atti traslativi relativi all'acquisto di terreni agricoli, posti in essere da imprenditori agricoli a titolo principale o da associazioni o società cooperative, si applica l'aliquota ridotta dell'8 per cento in luogo del 15 per cento, aliquota ordinaria. Restano invariate le aliquote dell'1 per cento e del 2 per cento relative rispettivamente all'imposta catastale e ipotecaria. Ne deriva che il costo complessivo sostenuto dai produttori agricoli, per il trasferimento dei terreni, è, in termini di imposte, pari all'11 per cento.

Per poter fruire di tale agevolazione è necessario che, all'atto di acquisto dei terreni, l'acquirente produca la certificazione, rilasciata dagli uffici provinciali dell'agricoltura, della

sussistenza dei requisiti soggettivi di imprenditore agricolo, come stabiliti dalla legge n. 153/1975, in attuazione della direttiva Cee del 17 aprile 1972, n. 159. In particolare, si definisce imprenditore agricolo a titolo principale colui che dedica all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo e ricava dall'attività medesima almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro. Al fine di verificare l'esistenza di quest'ultima condizione è necessario confrontare il reddito agrario con l'ammontare dei redditi d'impresa e di lavoro, sia autonomo che subordinato, se sussistenti.

Il beneficio in esame è concesso anche ai soggetti che, nell'atto di acquisto, dichiarano di voler conseguire la qualifica di imprenditore agricolo e che entro tre anni dalla data di stipula dell'atto producano all'ufficio del registro, presso il quale è stato registrato l'atto stesso, la certificazione richiesta. Si decade dall'agevolazione, con il recupero, da parte dell'ufficio del registro, della differenza dell'imposta maggiorata degli interessi di mora, se nei termini suddetti non si provvede alla produzione del predetto certificato.

In ordine all'applicazione del beneficio della riduzione dell'imposta di registro ai coltivatori diretti, si deve fare riferimento alla citata legge n. 604/1954, la cosiddetta legge sulla piccola proprietà contadina, in base alla quale l'acquisto di terreno per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina non è soggetto a imposta di registro nella misura proporzionale, ma nella misura fissa attualmente pari a 129,11 euro. Anche l'imposta ipotecaria si applica nella misura fissa di euro 129,11, mentre resta dovuta l'imposta catastale nella misura proporzionale dell'1 per cento.

Per fruire della predetta agevolazione è necessario un certificato provvisorio rilasciato dagli uffici provinciali per l'Agricoltura, attestante la qualifica di coltivatore diretto, a cui deve seguire quello definitivo, da rilasciarsi entro tre anni dalla data di stipula dell'atto acquisto. La verifica dei requisiti soggettivi di coltivatore diretto, consistenti nella coltivazione diretta e manuale del fondo con manodopera familiare non inferiore al terzo del fabbisogno aziendale, è demandata agli uffici provinciali per l'Agricoltura, i quali devono provvedere anche alla verifica che l'estensione del terreno sia in linea con i limiti previsti dalla legge n. 604/1954.

Si decade dall'agevolazione in esame, se i coltivatori diretti alienano i terreni entro cinque anni dall'acquisto (termine quest'ultimo ridotto dall'articolo 11 del decreto legislativo n. 228/2001 e in vigore dal 30 giugno 2001, rispetto all'originaria formulazione che ne prevedeva 10). Si precisa che il beneficio fiscale rimane applicabile anche se la vendita dei terreni, ovvero il loro godimento, avviene prima che siano trascorsi cinque anni, ma gli acquirenti siano il coniuge, i parenti entro il terzo grado o gli affini entro il secondo che svolgono l'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile. La norma non prevede che i familiari devono essere in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

Come anticipato, ulteriori agevolazioni per il settore agricolo sono state introdotte dalla legge n. 441/98, che, in materia di imprenditoria giovanile in agricoltura, disciplina la normativa fiscale e amministrativa per l'attività agricola svolta da giovani agricoltori. In primis, è prevista per i giovani agricoltori, ancorché sprovvisti della qualifica di imprenditori

agricoli a titolo principale o di coltivatori diretti, l'esenzione dall'obbligo di registrazione dei contratti di affitto dei terreni (indipendentemente dall'importo del canone di affitto), se non in caso d'uso, purché detti contratti siano stipulati ai sensi della legge n. 203/82 (patti agrari), con l'assistenza delle organizzazioni sindacali.

Altra agevolazione riconosciuta ai giovani agricoltori riguarda le imposte di successione. Infatti, sebbene non siano più dovute l'imposta di successione o donazione (articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383), restano dovute le imposte ipotecarie e catastali, rispettivamente del 2 per cento e dell'1 per cento, ma queste ultime non sono dovute nell'ipotesi in cui gli eredi siano giovani agricoltori. Infatti, l'articolo 14, comma 1, della legge n. 441/1998, stabilisce che gli atti relativi ai beni costituenti l'azienda (ivi compresi fabbricati e pertinenze, scorte vive e morte e quant'altro è strumentale all'attività agricola) oggetto di successione e donazione, sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali a condizione che i beneficiari non abbiano compiuto i 40 anni e siano coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale, o acquisiscano tale qualifica entro due anni.

Infine, in materia di imposta di registro, nel caso di trasferimento dei terreni a titolo oneroso in cui siano acquirenti giovani agricoltori in possesso dei requisiti di cui al regolamento Ce n. 950/57 (titolari dell'impresa agricola), l'imposta di registro, ridotta al 75 per cento, è dovuta nella misura del 6 per cento in luogo dell'8 per cento.