

INTRODUZIONE

Sommario: 1. I motivi e i metodi del regime agevolato dell'impresa agricola. – 2. L'evoluzione della politica agricola comune, lo sviluppo tecnologico dell'impresa agricola e le loro (mancate) conseguenze sul piano fiscale. – 3. L'oggetto dell'indagine (1): l'interdisciplinarietà dell'istituto dell'impresa agricola e il suo regime fiscale. – 4. L'oggetto dell'indagine (2): una proposta di riforma. – 5. L'oggetto dell'indagine (3): riflessioni alla luce del progetto di riforma delle imposte dirette.

1. I motivi e i metodi del regime agevolato dell'impresa agricola

L'analisi del trattamento fiscale cui soggiace l'impresa agricola parte da due imprescindibili presupposti: la strategicità del settore agricolo per il tessuto economico nazionale e l'accertamento delle croniche difficoltà finanziarie che i suoi operatori si trovano ad affrontare.

Secondo le stime più recenti, relative all'anno 2023, il comparto agroalimentare ha generato complessivamente 66 miliardi di euro, coincidenti con il 3,8% del prodotto interno lordo italiano. L'evidente rilevanza che il settore ricopre nel tessuto economico italiano coesiste con vari fattori di criticità, il primo tra i quali è il c.d. “doppio rischio”: tradizionalmente, si ritiene che il rischio d'impresa che ciascun imprenditore affronta nell'esercizio delle proprie attività risulti accentuato (finanche a “raddoppiare”) da ulteriori elementi problematici tipici del settore agricolo, quali, ad esempio, il clima, decisivo per il risultato della produzione; tale circostanza apparirebbe accresciuta dal *climate change*, che incide sulla prevedibilità degli eventi atmosferici e, soprattutto, sulla dannosità delle conseguenze sulle coltivazioni.

In più, la domanda di prodotti agroalimentari si distingue per la sua anelasticità, dal momento che – coerentemente con la c.d. legge di Engel – la percentuale del reddito destinata all'acquisto di prodotti alimentari diminuisce all'aumentare del reddito reale disponibile del consumatore.

Tutti gli elementi considerati hanno inciso negativamente sull'autosufficienza del settore agricolo e hanno ingenerato negli ordinamenti giuridici degli Stati membri il convincimento della necessità di misure permanenti di supporto. Questa visione assistenziale dell'agricoltura è stata recepita dalle istituzioni europee sin dagli albori dell'Unione: nel 1962 è stata istituita la po-

litica agricola comune (PAC), un programma di obiettivi che gli Stati membri perseguono congiuntamente e che prevede la corresponsione, in modo regolare e costante, di aiuti economici rivolti a tutti gli operatori del settore, prevalentemente nella forma dei pagamenti diretti.

L'origine risalente e la matrice europea della PAC, nonché gli obiettivi comuni che essa persegue, evidenziano la vincolatività della disciplina, i cui effetti si ripercuotono inevitabilmente su settori del diritto ulteriori rispetto ad aree dalla natura squisitamente agraristica: nel corso della storia, il legislatore nazionale ha recepito le esigenze di supporto al comparto agricolo facendo spesso ricorso a strumenti fiscali di sostegno, raggruppati attorno a un medesimo denominatore comune: per le imposte sui redditi, l'obiettivo è perseguito adottando il metodo catastale di determinazione del reddito imponibile, basato su valori medi ordinari anziché sulla contrapposizione "costi-ricavi"; per l'IVA, sulla scorta della disciplina cristallizzata nella Direttiva 2006/112/CE, è prevista la detrazione dell'imposta sulla base di percentuali di compensazione, anziché degli acquisti effettuati. Tali forme di riduzione del peso dei tributi principali sono accompagnate da una vasta costellazione di incentivi fiscali, ciascuno dei quali è collegato a una singola fattispecie (si pensi, ad esempio, alle agevolazioni di cui all'art. 2, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, concernenti la c.d. piccola proprietà contadina, le cui origini risalgono al 1954 e oggetto di ripetute proroghe e modifiche protratte fino ai giorni nostri).

In sostanza, il legislatore tributario nazionale – al netto del metodo catastale, le cui origini risalgono all'Italia preunitaria – ha omissso e tuttora omette di confezionare un regime "su misura" dell'impresa agricola, che tenga conto cioè delle peculiarità del settore: in luogo di una disciplina *ad hoc*, ad essa è dedicato un vasto ed eterogeneo catalogo di forme di alleggerimento dell'onere fiscale, che nella gran parte dei casi assumono le vesti di una riduzione delle aliquote ordinarie.

2. L'evoluzione della politica agricola comune, lo sviluppo tecnologico dell'impresa agricola e le loro (mancate) conseguenze sul piano fiscale

Nel tempo, nuovi interessi ed esigenze hanno interessato le politiche agricole, impattando sull'approccio assistenziale che storicamente le caratterizza. Ci si riferisce alle istanze di tutela ambientale che hanno rapidamente pervaso gli atti di *policy* unionali: lo *European New Green Deal*, il programma *Fit for 55%*, e la c.d. legge europea sul clima, che costituiscono la cornice normativa essenziale delle più recenti strategie europee in materia ambientale, hanno influenzato nel profondo il processo di approvazione delle PAC più recenti, improntate al principio di sviluppo sostenibile e vocate all'attuazione dei programmi di *carbon neutrality* perseguiti dall'Unione.

Gli effetti di siffatto ampliamento della PAC si colgono sul piano degli strumenti giuridici adoperati per il perseguimento degli obiettivi individuati dal Trattato: l'erogazione di pagamenti diretti ha subito l'apposizione di vincoli sempre crescenti, a loro volta strumentali alla tutela di interessi diversi dal mero sostegno economico agli agricoltori. In sintesi, la concessione del finanziamento non è (più) incondizionata, né è subordinata al rispetto di requisiti preliminari di natura formale, ma esige che l'attività agricola si sviluppi concretamente in nuove direzioni, individuate dal legislatore europeo e raggruppate sotto il minimo comune denominatore della tutela dell'ecosistema.

In un contesto, quale è quello dell'impresa agricola, caratterizzato dall'intreccio di interessi e posizioni giuridiche afferenti ad aree del diritto diverse tra loro, i vincoli sanciti dalla politica agricola comune attualmente vigente non possono non riverberarsi sulla normativa tributaria. L'attitudine del tributo a perseguire interessi extrafiscali è efficacemente dimostrata dal panorama impositivo vigente, costellato da un'ampia quantità di *green taxes* e *green benefits*; occorre dunque appurare se l'attuale sistema impositivo applicabile all'impresa agricola contribuisca al raggiungimento degli obiettivi PAC o, al contrario, se ne ostacola il perseguimento.

In aggiunta ai predetti dubbi sulla effettiva compatibilità con la PAC, l'evoluzione tecnologica ed economica del comparto agricolo (perlomeno, di parte di esso) solleva ulteriori spunti di riflessione circa l'opportunità di mantenere in vigore un sistema impositivo pressoché interamente ispirato alla logica dell'alleggerimento dell'onere tributario.

Sotto il primo profilo, è noto lo sviluppo del settore *agritech*, ossia della creazione di strumenti tecnologici implementati nelle coltivazioni al fine di prevedere e gestire quanto più possibile eventi climatici avversi o patologie vegetali: ai fini del presente lavoro, siffatta evoluzione riveste notevole interesse, nella misura in cui riduce il c.d. "doppio rischio", impattando su una delle principali motivazioni addotte a sostegno dell'adozione di misure fiscali di supporto.

Quanto agli aspetti economici, pare a chi scrive che siano diversi gli interventi normativi sul settore agricolo meritevoli di attenzione: da un lato, occorre valutare gli effetti del decreto legislativo del 18 maggio 2001, n. 228, finalizzato alla modernizzazione del settore agricolo e foriero di una fondamentale riformulazione della definizione di imprenditore agricolo: tale atto ha infatti esteso il novero delle attività agricole, includendo tra esse la commercializzazione dei prodotti ottenuti nell'esercizio dell'impresa. Ai fini fiscali, ciò implica che si ritiene produttiva di reddito agrario un'attività tipica dell'impresa commerciale quale lo scambio di beni sul mercato. Inoltre, è altrettanto significativa la previsione di cui alla legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 1093-1095, che estende i benefici fiscali propri dell'imprenditore agricolo anche alle società di capitali: tale intervento, finalizzato alla diffusione del modello societario nell'esercizio dell'impresa agricola, accorpa in un'unica entità istituti che nel panorama giuridico tradizionale hanno sempre occupato posizioni antitetiche. Il fine della norma in oggetto consisterebbe, dunque, nel

consentire lo svolgimento di attività storicamente associate al fondo rustico e a un assetto imprenditoriale individuale nelle forme economico-gestionali proprie delle società di capitali.

L'interrogativo che sorge è, dunque, il seguente: se l'evoluzione scientifica, giuridica ed economica ha reso la distinzione tra imprenditore agricolo e imprenditore commerciale sempre più labile e rarefatta, quale è la *ratio* del mantenimento di un regime fiscale ispirato a una figura (l'agricoltore tradizionale) e a delle esigenze (il supporto economico) solo parzialmente rappresentate nel contesto attuale? Non sarebbe più opportuno estendere lo statuto fiscale dell'impresa agli operatori agricoli, imperniando la determinazione del reddito dell'impresa agricola sulla contrapposizione "costi-ricavi" anziché su metodi forfettizzati?

3. L'oggetto dell'indagine (1): l'interdisciplinarietà dell'istituto dell'impresa agricola e il suo regime fiscale

La risposta a tale domanda presuppone di analizzare le ragioni dell'introduzione di un trattamento tributario differenziato per l'impresa agricola, per poi vagliarne gli effetti.

A tale scopo, è essenziale chiarire preliminarmente la cornice normativa di riferimento, soffermandosi in primo luogo sulla politica agricola comune. L'ordine osservato è giustificato dall'attitudine della PAC a dettare le linee guida del settore per tutti gli Stati membri e, come gli interventi più recenti dimostrano, a fissare obiettivi vincolanti per gli operatori agricoli, suscettibili di influenzare la valutazione di congruità di tutti gli altri strumenti giuridici adoperati, compreso quello tributario. In questa prospettiva, è rispetto agli obiettivi PAC che occorre parametrare la ragionevolezza degli istituti fiscali applicati al settore agricolo: sia i presupposti impositivi che quelli agevolativi, ovvero il bilanciamento tra interesse fiscale ed esigenze di altra natura che è alla base degli incentivi, vanno osservati attraverso il filtro della coerenza con gli impegni individuati dalle istituzioni europee.

Occorre altresì tenere in debita considerazione l'interdisciplinarietà dell'impresa agricola, ossia la confluenza al suo interno di una molteplicità di interessi tutelati e la sua attitudine a lambire aree eterogenee dell'ordinamento giuridico, dal diritto dell'Unione europea a quello agrario, passando per il diritto civile e il diritto commerciale. La varietà di esigenze cui la normativa dell'impresa agricola è chiamata a rispondere influenza direttamente la nozione e l'evoluzione dell'istituto in parola, e comporta l'estensione dell'analisi al modo in cui il tributo si rapporta (o, come talvolta accade, non si rapporta) con siffatte esigenze.

Fatta questa fondamentale premessa, il quesito iniziale esige di appurare la natura della distinzione tra impresa commerciale e impresa agricola da un punto di vista concettuale; a tale scopo, occorre approfondire entrambe le no-

zioni, nei termini elaborati in seno alla disciplina europea e a quella nazionale. Quanto precedentemente osservato circa l'interdisciplinarietà dell'istituto in oggetto chiarisce lo stretto legame intercorrente tra l'art. 32 TUIR, e l'art. 2135 c.c.; l'influenza di siffatto nesso normativo impone di prendere le mosse dai profili civilistico-agraristici della materia, soffermandosi sull'art. 2082 c.c., sull'art. 44 della Costituzione, ma prevalentemente sull'art. 2135 c.c., sulla teoria del "ciclo biologico" e sull'intervento legislativo di cui al citato d.lgs. n. 228/2001.

Una volta chiarita l'origine del trattamento differenziato, ossia la possibilità di ravvisare due tipologie di impresa distinte all'interno dell'ordinamento, l'analisi deve spostarsi sull'oggetto di siffatto trattamento differenziato, ossia sulla logica incentivante che caratterizza il settore agricolo e sugli strumenti fiscali che a essa danno attuazione. Il punto di partenza è costituito dalla normativa europea, i cui profili di maggiore interesse riguardano gli incentivi rivolti al settore agricolo, la loro pervasività e la loro compatibilità con le menzionate istanze di tutela ambientale definite dalle *policy* unionali; a seguire, si individuano le ulteriori misure fiscali di sostegno applicate dall'ordinamento nazionale, la principale delle quali è costituita dal metodo catastale di determinazione del reddito dell'impresa agricola. È imprescindibile, a questo punto, soffermarsi sulla nozione di reddito agrario e sui cambiamenti occorsi nel passaggio dall'art. 29 TUIR all'art. 32 attualmente vigente, anche e soprattutto alla luce delle conseguenze generate dalla riforma civilistica del 2001. Altrettanto rilevante è l'approfondimento relativo al metodo catastale e al meccanismo che lo governa: occorre infatti accertare se, e in che misura, le tariffe d'estimo siano in grado di intercettare le molteplici sfaccettature dell'impresa agricola e di tradurle in una imposizione fiscale rispettosa del principio di capacità contributiva. Laddove tale strumento non si sia evoluto parallelamente al rapido sviluppo dell'impresa agricola, si corre il rischio concreto di minarne le fondamenta giuridiche, compromettendo la sua compatibilità con la Costituzione.

La naturale evoluzione del percorso d'indagine richiede dunque di appurare se, e per quali ragioni, il trattamento differenziato che il legislatore riserva all'impresa agricola debba essere mantenuto. Nello specifico, l'analisi punta a stabilire se le modifiche apportate all'art. 2135 c.c., che l'art. 32 TUIR richiama esplicitamente nel definire il concetto di reddito agrario, abbiano ampliato la nozione originaria di impresa agricola fino a ricomprendere in essa profili tipici dell'impresa commerciale, annullando di fatto la differenza che ispira i due diversi regimi descritti dagli artt. 32 e ss. TUIR, da un lato e dal Titolo II del TUIR, dall'altro.

4. L'oggetto dell'indagine (2): una proposta di riforma

Sulla base di quanto emerso nel corso dell'indagine, sarà possibile perveni-

re a una proposta di modifica dell'assetto attuale. Invero, una volta individuati i presupposti giuridici ed economici di un trattamento fiscale differenziato riservato all'impresa agricola, e dimostrata la relativa perdita di rilevanza – ove non, addirittura, il loro venir meno –, diventerebbe possibile configurare un intervento incentrato sulla rimozione delle principali incongruenze della normativa vigente. È stata puntualizzata l'esigenza di aggiornare il regime fiscale dell'impresa agricola alla luce degli obiettivi PAC, affinché il tributo supporti gli operatori del settore nell'adempimento degli impegni europei, anziché ostacolarli; ed è evidente la necessità di modificare – ove non eliminare – i trattamenti agevolativi basati su incentivi fiscali, laddove vengano meno le ragioni che ne hanno giustificato l'applicazione.

Pertanto, la proposta in oggetto dovrebbe mirare a realizzare al contempo entrambe le istanze. Qualora sia dimostrata l'insussistenza di due differenti nozioni di impresa agricola e di impresa commerciale, ossia delle ragioni giustificatrici di due metodi impositivi distinti, sarebbe logico applicare una tassazione omogenea: si sostiene, in primo luogo, la rimozione della principale misura incentivante, ossia il metodo catastale di determinazione del reddito dell'impresa agricola, mediante il passaggio al metodo analitico tipico dell'impresa commerciale. Per stemperare l'impressione di una eccessiva penalizzazione a danno delle imprese agricole, si suggerisce di basare tale proposta su una rilettura costituzionalmente orientata dell'art. 32 TUIR, ispirata dalla valorizzazione della funzione ambientale del tributo alla luce della PAC, che consentirebbe il mantenimento – a determinate condizioni – di effetti agevolativi ma ne garantirebbe un'applicazione mirata e maggiormente efficace.

5. L'oggetto dell'indagine (3): riflessioni alla luce del progetto di riforma delle imposte dirette

Infine, sia consentita una precisazione, la cui necessità scaturisce dal recente progetto di riforma delle imposte dirette.

La bozza del secondo modulo di riforma delle imposte dirette, approvata in esame preliminare dal Consiglio dei Ministri il 30 aprile 2024¹, interviene sul comma 1 dell'art. 32 TUIR, eliminando il criterio del limite della potenzialità del terreno e inserendo un richiamo esplicito all'art. 2135 c.c. (nella nuova formulazione, il reddito agrario "è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile"), attualmente presente alla lett. c) del comma 2. Quanto al comma 2 del citato art. 32, dopo la lett. b) è previsto l'inserimento dei commi

¹<https://www.mef.gov.it/focus/La-legge-delega-per-la-riforma-fiscale/>, aggiornato al 7 agosto 2024.

b-bis), che menziona “le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, indipendentemente dalla categoria catastale attribuita e dalla loro destinazione urbanistica, entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria di riferimento definita con il decreto di cui al comma 3-bis”, e b-ter), dedicato a “le attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, nei limiti dei corrispettivi delle cessioni di beni, registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, derivanti dall'esercizio delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile”.

Anche qualora si concretizzasse in un testo definitivo, siffatto intervento non priverebbe di senso la teoria sviluppata all'interno del presente lavoro. Si ricorda, infatti, che sia le più recenti *policy* europee trasfuse nella PAC, sia una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 32 (ispirata, cioè, dall'art. 44 Cost. e dal suo riferimento al “razionale sfruttamento del suolo”) impongono compiti di tutela dell'ecosistema cui ogni operatore del tessuto produttivo europeo deve adempiere; tale prospettiva non può non influenzare la definizione del regime fiscale applicabile alle imprese, nella loro duplice qualità di soggetti economici e di corresponsabili dell'inquinamento ambientale. Del resto, l'utilizzo dello strumento fiscale in chiave di tutela ambientale ha conosciuto una significativa diffusione a partire dagli anni Novanta del secolo scorso, e ha dimostrato di poter generare effetti positivi sotto il profilo del contenimento delle emissioni nocive. In questo senso, l'estensione del regime dei redditi agrari ad attività “che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici” appare una soluzione pilatesca, che mira ad allineare l'ordinamento nazionale ai *target* di sostenibilità prefissati dalle istituzioni europee senza intervenire sulle criticità che affliggono il trattamento fiscale dell'impresa agricola. Pertanto, anche in mancanza di previsioni esplicite, il legislatore tributario non può legittimamente mantenere l'impresa agricola all'interno di una sorta di “zona franca” fiscale, riducendo al minimo essenziale l'adeguamento agli obiettivi di sostenibilità di fonte unionale; né, tantomeno, è auspicabile mantenere un regime tributario strutturato in senso pressoché avverso alla direzione tracciata dalle *policy* europee, nella misura in cui un reddito medio ordinario è ontologicamente inadeguato a isolare le componenti reddituali in cui si esprime la vocazione ambientale, laddove il metodo analitico consentirebbe di portare in deduzione i costi sopportati dall'imprenditore agricolo che all'esercizio delle proprie attività produttive unisce l'impegno nel perseguire gli obiettivi di tutela dell'ambiente.

Pertanto, la proposta di passaggio dal metodo catastale al metodo analitico di determinazione del reddito delle imprese agricole conserverebbe razionalità sia in forza dei cambiamenti *sostanziali* che hanno interessato l'impresa agricola nello scorrere del tempo, che alla luce di una prospettiva *giuridico-interpretativa* che valorizzi le nuove sfide che le imprese, quali soggetti economici per eccellenza, sono chiamate ad affrontare.