

## Il terreno quale strumento di produzione per le imprese agricole: aspetti tributari

In ciascuna delle relazioni che precedono la mia sono emerse considerazioni ed elementi estremamente importanti per valutare la congruità degli interventi fiscali a cui abbiamo assistito e stiamo assistendo. Infatti, oltre all'aggravio rappresentato dall'Imu sui terreni e sui fabbricati, a breve cesserà l'opzione del regime di tassazione su base catastale per le società commerciali<sup>1</sup>.

Anche dal punto di vista fiscale non si possono pretermettere considerazioni, come quelle che abbiamo ascoltato, di carattere macroeconomico tese a sottolineare, *in primis*, la progressiva perdita di terreni coltivati, e in secondo luogo la diseconomia prodotta da tale fenomeno, che genera in capo alla collettività maggiori costi e non benefici.

Un secondo, preliminare, elemento di riflessione è costituito dall'entità del gettito che le misure fiscali dovrebbero comportare: come noto, infatti, la stima è di circa 200 milioni di euro l'anno in relazione all'Imu e di circa 40 milioni di euro come conseguenza del passaggio alla tassazione su base effettiva delle società.

Sono numeri che appaiono insignificanti rispetto al nostro fabbisogno finanziario e agli altri profili dell'attività fiscale: si pensi, ad esempio, che il solo contrasto all'evasione produce per cassa introiti di oltre 10 miliardi di euro. Quindi, forse, c'era lo spazio per una riflessione serena da parte del nostro legislatore sull'opportunità di intervenire con manovre che investano in maniera più adeguata e sistematica il settore dell'agricoltura.

\* Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano

<sup>1</sup> Previsione attualmente contenuta nell'art. 1, comma 513 della Legge 24 dicembre 2012, n. 228 recante *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato* (Legge di stabilità 2013).

A questo punto, chi si occupa di diritto tributario cerca di capire quali sono i principi che possono orientare la riflessione. Ebbene, tali principi che, evidentemente, l'ansia di ricerca di gettito non consente di tenere in debita considerazione, sono di un duplice ordine.

Il primo è quello che attiene alla specificità delle manifestazioni di capacità contributiva che giustifica un prelievo. È tradizionale nel nostro ordinamento la rilevazione di specifiche e distinte forze economiche e, all'interno dell'individuazione di una specifica forza economica, l'omogeneità e coerenza del tributo. Pensiamo all'Imu, quale tributo destinato a colpire il patrimonio, e alla incoerenza di tale prelievo con l'impiego in chiave esclusivamente strumentale del cespite patrimoniale nel contesto di un'attività economica. Sul punto, i richiami fatti nelle relazioni precedenti, sia dal punto di vista storico che da quello economico e giuridico, sul rapporto tra fondo e attività sono assolutamente decisivi ai fini della percezione, in ambito tributario, di questo rilievo: quando parliamo del fondo utilizzato per lo svolgimento dell'attività agricola ci riferiamo a una immobilizzazione non scindibile dal contesto dell'organismo produttivo in cui è inserita. Si tratta, per definizione, di qualcosa di diverso rispetto al patrimonio inteso come indice espressivo di forza economica in quanto consolidato e staticamente detenuto in funzione di produzioni diverse da quelle che sono tipiche dello svolgimento di un'attività produttiva in senso proprio.

Tale problematica è avvertita anche dalle imprese di costruzione. Si tratta esattamente dello stesso problema. Le imprese di costruzione devono, infatti, pagare l'Imu su fabbricati da loro prodotti ai fini della vendita e che, pertanto, rappresentano delle merci. È chiaro che per tali imprese pagare un'imposta di questo tipo è in contrasto con la *ratio* della specifica capacità contributiva.

Che cosa ci potremmo augurare? Sicuramente serenità di giudizio almeno da parte del giudice delle leggi, ossia la Corte Costituzionale; in effetti, il principio di coerenza interna del tributo ha sempre guidato la giurisprudenza costituzionale e la sua applicazione nel nostro settore potrebbe determinare un serio ripensamento dell'attuale assetto.

A ciò si aggiunga, per quanto riguarda i terreni, la loro destinazione alle attività agrarie. Come noto, la *ratio* insita nell'Imu è quella di collegare il prelievo al patrimonio immobiliare che, in quanto tale, beneficia dei servizi resi al territorio. Orbene, tale *ratio* è sicuramente valida per gli immobili urbani che, appunto, beneficiano a pieno dei servizi e delle infrastrutture sul territorio. Ma tali benefici sono evidentemente ridotti, se non inesistenti, per i terreni agricoli.

Relativamente all'incidenza del prelievo sull'agricoltura, è, altresì, oppor-

tuno, considerare un altro rilevante aspetto attinente alla valutazione della forza contributiva sprigionata dall'esercizio delle attività agricole.

Ho avuto la fortuna di occuparmi di questi temi, oramai da quasi 20 anni e cioè da quando con il professor Costato presi parte a un convegno in cui si trattava della fiscalità quale sostegno alle attività agricole. Fin da quel momento ho mantenuto (e poi rafforzato) il convincimento che il settore dell'agricoltura e delle attività agricole debba essere considerato dal fisco con grandissima attenzione da due punti di vista.

Il primo punto di vista concerne l'obiettivo ruolo che le attività agricole svolgono sul territorio. Il professor Scaramuzzi ha, nella sua relazione, ricordato la bellezza del nostro paesaggio e io, più in generale, aggiungo che l'agricoltura è il presidio del territorio.

In particolare, costituisce il presidio dell'insieme dei valori e degli interessi pubblici e socialmente rilevanti e intrinsecamente collegati al nostro territorio. Paesaggio, tipicità del prodotto, profilo occupazionale, sono tutti elementi strettamente collegati al presidio che l'attività agricola assicura sul nostro territorio. E questo è un primissimo importante elemento che ci spinge a trattare queste attività economiche con un'attenzione particolare.

Ma c'è un altro elemento che, in conformità a un sistema di tassazione secondo capacità contributiva, risulta ancora più importante. Mi riferisco alla situazione, definita da qualche gius-agrarista, di *inferiorità economica* dell'imprenditore agricolo. Chiaramente il termine inferiorità è qui utilizzato non in senso dispregiativo, ma quale situazione di partenza dell'attività economica. Stiamo, difatti, parlando, di un imprenditore legato all'instabilità del ciclo naturale biologico, di un imprenditore che non ha possibilità di delocalizzare, di un imprenditore che risponde al mercato in maniera differente a causa della deperibilità dei prodotti chiave, di un imprenditore che ha, di conseguenza, un accesso al credito ancor di più difficile e limitato rispetto all'imprenditore ordinario, di un imprenditore che, a differenza di quanto accade in altri settori industriali, difficilmente sviluppa valori immateriali di avviamento, circolabile e scambiabile in quanto tale. Tutte queste considerazioni, adeguatamente riflesse nella disciplina civilistica all'art. 2035 c.c., appaiono necessarie al fine di valutare la possibilità di cogliere le ricchezze – espresse in termini di reddito – prodotte da tali imprenditori con una "attitudine contributiva" meno intensa rispetto alle ricchezze di pari ammontare che si palesano in altri settori economici.

Il riferimento alla diversa intensità contributiva delle ricchezze è noto nel sistema. In particolare, la Corte Costituzionale, ha utilizzato il criterio *de quo*, seppur in maniera speculare, al fine di giustificare regimi di tassazione

più pesanti, ritenendo ad esempio che le banche potessero sopportare a parità di imponibile un'aliquota Irap più alta di altri soggetti dal momento che lo sforzo produttivo da esse impiegato è inferiore rispetto a quello impiegato da altri soggetti.

Ne emerge che il nostro ordinamento appare disposto e aperto a considerare diversamente le manifestazioni contributive che, a parità di dimensione economica, sono espressive di differenti forze contributive.

Si tratta di un profilo estremamente importante se si vuole considerare lo strumento fiscale in un'ottica non di mera incentivazione, bensì di corretto trattamento della attitudine alla contribuzione. Nel nostro ordinamento, quindi, i principi costituzionali aprono uno spazio rilevante al fine di costruire una tassazione delle rendite agrarie consona alla loro minore attitudine contributiva.

Il richiamo ai menzionati principi e la conseguente critica che ne è scaturita coinvolge e riguarda non solo la normativa Imu, ma anche quelle norme, tese a intervenire sulla possibilità in capo alle società commerciali di mantenere l'opzione su base catastale. Un riflessione sul punto, partendo dalle indicazioni di carattere storico e tracciandone la possibile evoluzione, appare necessaria e apprezzato molto il fatto di poterla fare in questa sede.

Io credo che il catasto dia un grande insegnamento in merito, sottolineando la necessità di collocare la tassazione dell'attività agricola in relazione alla reale capacità del fondo di produrre ciò che è fiscalmente valutato come reddito. Anzi, la nostra concezione di reddito, nasce proprio in questo contesto. Il nostro attuale sistema fiscale definisce il reddito come "reddito da fonte produttiva". Si tratta, in fin dei conti, della trasposizione dell'immagine del frutto che, distaccatosi dalla terra, si presenta come ricchezza nuova. Reddito come ricchezza nuova, reddito dunque da fonte produttiva. A questo concetto il catasto sembra essersi perfettamente allineato.

Tuttavia, ho l'impressione che il catasto stia diventando una gabbia un po' stretta per ciò che è l'attività agricola di oggi. Una gabbia che, da un lato, consente questa malintesa commistione tra profili reddituali e profili patrimoniali. Si pensi, ancora una volta, al paradigmatico caso dell'Imu: gli immobili vengono iscritti in catasto, una volta accatastati viene loro attribuita una rendita. Si può ottenere l'Imu praticamente su tutto. Il nostro è un catasto che omologa senza tener conto della diversa destinazione dei beni e del loro differente inserimento nel circuito produttivo.

Dall'altro lato, non possiamo non notare che ci stiamo orientando verso un sistema di tassazione in cui il catasto difficilmente riuscirà a mantenere quella conformazione che aveva assunto ultimamente nel settore agricolo, ovvero di misura premiale, e di sostegno.

Una decina di anni or sono ho preso parte a un incontro, tenutosi proprio in questa Accademia, dove il mio amico e collega di Bologna, il professor Di Pietro, ha svolto una lucida difesa del catasto quale sistema di semplificazione della tassazione e non di incentivazione o di agevolazione.

Ebbene, certamente il catasto è nato in origini con scopi semplificativi, ma il dubbio è che esso sia diventato, o lo si sia fatto diventare, uno strumento di agevolazione dell'impresa agraria.

La riprova di quanto detto è sotto i nostri occhi, è nell'ordinamento. Infatti, quando il nostro ordinamento ha voluto, per esempio, agevolare le società agricole con veste commerciale per prima cosa ha permesso che anche tali società accedessero alla tassazione su base catastale. Ha ritenuto opportuno, dunque, agevolare le imprese agricole in questo modo. Non so se il risultato sia stato effettivamente raggiunto, però l'idea era quella.

La stessa cosa si è verificata nell'ambito della tassazione dei redditi generati dalle attività di produzione energia e, in particolare, nel settore del fotovoltaico.

Purtroppo in momenti di crisi come quello che stiamo vivendo, momenti in cui il primo pensiero è eliminare le agevolazioni, si è optato per dare un taglio netto a questo sistema agevolativo.

Credo, invece, che la via da percorrere sia quella dei principi su indicati.

Quanto, in specie, alla normativa tesa ad appesantire il prelievo fiscale sulle società che svolgono attività agricole, è il momento di cominciare a pensare che non è corretto seguire a definire le attività agricole come attività non avvezze alla rappresentazione contabile dei loro risultati. Può darsi che tali definizioni siano ancora in parte valide, tuttavia i discorsi in precedenza fatti sulla necessità di evoluzione, di sostegno delle nostre imprese del settore agricolo inducono a intravedere la possibilità di abbandonare il catasto come *stampella di sostegno* di quell'imprenditore agricolo; quasi che costui, occupato dalla mattina alla sera con il ciclo biologico, non fosse in grado di fornire una rappresentazione contabile, ancorché essenziale, dei propri risultati.

La prospettiva sulla quale bisogna iniziare a riflettere è rappresentata dall'ipotesi non di abolire *tout court* il catasto, bensì di costruire un sistema di tassazione che, da un lato, riconosca il ruolo e il valore delle attività agricole e, dall'altro, sia ben consapevole della minor attitudine contributiva esse esprimono. Mi riferisco, in particolare, alla possibilità di impiegare la tecnica delle percentuali di redditività ragguagliate ai ricavi che sono stati raggiunti dall'impresa. Mi riferisco, altresì, alla possibilità di inserire anche in questi contesti la rilevanza di alcune operazioni straordinarie che l'impresa agricola effettivamente svolge, ad esempio gli investimenti e la conseguente rilevanza degli interessi passivi e degli ammortamenti.

Dunque, la mia impressione è che l'ipotesi di affidarsi unicamente al sistema del catasto – di cui si richiederebbe un costante aggiornamento anche in funzione dell'evoluzione dell'attività agraria e delle attività connesse, si pensi all'art. 2135 c.c. – sia una strada pericolosa.

In effetti, il nostro attuale contesto è sul punto abbastanza schizofrenico: la norma tributaria in materia di imposizione sui redditi dell'attività agricole non si è, infatti, adeguata all'art. 2135 c.c. proprio per la difficoltà che sorge quando si tratta di adeguare il sistema di determinazione delle rendite catastali all'ampliamento, all'evoluzione e alla diversa morfologia che le attività agricole assumono nel corso del tempo.

Tuttavia se le attività agricole assumono, come in precedenza abbiamo affermato, quelle finalità di presidio del territorio, di tutela dell'occupazione e di tutela dei nostri valori storici e culturali esse devono essere tutelate nella consapevolezza che a causa del loro intrinseco collegamento al ciclo biologico hanno una attitudine contributiva inferiore.

Pertanto, la strada che può essere utilmente considerata è quella di un intervento normativo, nel senso appena indicato, e da parte di un attento legislatore; diverso, quindi, da quello attuale che sembra travolto da una furia distruttrice, tesa a smantellare un inesistente sistema di puri privilegi. Siamo di fronte a un clamoroso errore, sia dal punto di vista storico che giuridico-economico, nella comprensione della realtà dell'impresa agraria: ottimizzare il nostro sistema fiscale al fine di ricavare 200 milioni di gettito attraverso una manovra che disincentiva le attività agricole in essere (e quelle future) è veramente il frutto di forte miopia nella politica fiscale.

Miopia che a sua volta è il risultato di un'alterata sequenza logica di letture: (i) siamo in un momento di disordine fiscale; (ii) il disordine fiscale si può eliminare soltanto tagliando le agevolazioni; (iii) il catasto in questi anni è stato adoperato come strumento di agevolazione per le imprese agrarie; quindi (iv) si interviene con una misura che elimini tale regime e si applichi l'Imu al fine di ottenere un risultato equo. Ma in realtà, come sappiamo, non è un risultato equo.

Concludendo, da un lato sono più che condivisibili le critiche nei confronti della normativa che prevede l'applicazione dell'Imu ai terreni coltivati e ai fabbricati rurali poiché, come osservatosi, nega così a tali immobili la loro irrilevanza patrimoniale in quanto immobilizzazioni vincolate e indisponibili all'interno delle attività produttive. Se, invece, come sta accadendo, si estende l'applicazione di tale imposta anche al patrimonio produttivo si creano effetti distorsivi incomparabili. Si pensi a tutte le altre imprese le quali anziché immobilizzare in terreni immobilizzano in beni materiali o in tecnologie:

esse non hanno questo tipo aggravio fiscale, e quindi non subiscono la stessa tassazione dell'imprenditore agricolo (e dell'imprenditore edile).

Dall'altro lato, si deve invocare un giusto sistema di tassazione basato sul principio di capacità contributiva ma non in un'ottica puramente agevolativa, bensì di attenta considerazione della minore capacità contributiva che l'impresa agricola, pure a parità di risultati economici finali, sprigiona a causa della precarietà dello sforzo produttivo che la contrassegna.

Tale sistema non si può più attuare attraverso lo strumento del catasto ma attraverso forme di semplificazione basate ad esempio sulla redditività della percentuale dei ricavi, oltretutto con la consapevolezza che il nostro ordinamento tributario viaggia inesorabilmente verso la tracciabilità di tutti i flussi finanziari. Il punto non è non avere la traccia di flussi finanziari che rappresentano i ricavi soggetti a Iva, il punto è su questi ricavi introdurre meccanismi di semplificazione e di alleggerimento del prelievo che non si presentino come mere agevolazioni ma come rispetto di quello sforzo produttivo che l'impresa agraria pone in essere.

Solo in questo modo forse la tendenza all'abbandono dei terreni che da buon toscano mi ha veramente spaventato, può essere invertita.

#### RIASSUNTO

Il lavoro propone un'ampia riflessione sul sistema impositivo attualmente applicabile al settore agricolo, analizzando, de iure condendo, la leva fiscale quale strumento di sostegno alle imprese agricole. In primo luogo viene considerato il fondamentale ruolo che le attività agricole svolgono sul territorio costituendo, in definitiva, il presidio del territorio medesimo, nonché di quei valori e interessi sociali a esso intrinsecamente collegati. In questa prospettiva, un sistema fiscale di sostegno alle imprese agricole, tale da garantirne la sopravvivenza, appare non solo utile, bensì necessario. Inoltre, entrando nel merito dell'assetto impositivo, vengono offerti spunti di riflessione sul corretto regime di tassazione applicabile ai terreni agricoli sulla base del criterio cd. "dell'attitudine contributiva". In tal senso, la determinazione della ricchezza attualmente fondata sul criterio catastale, senza rinunciare alle attuali forme di semplificazione, dovrebbe essere perfezionata al fine di consentire una maggiore corrispondenza del prelievo tributario alla reale capacità contributiva espressa dagli operatori del settore.

#### ABSTRACT

The present contribution proposes an examination of the current revenue system applicable to the agricultural sector, considering the taxation as a vehicle to support the agricultural companies. At first, it is evaluated the fundamental role the agricultural acti-

vities play in the Territory, representing, definitively, the protection of the same Territory and of its social values and interests. From this point of view, a revenue system which supports agricultural companies, guaranteeing them the possibility to survive, is not only useful but also necessary. Furthermore, entering into the merit of the revenue system, it is proposed a consideration about the right and desirable tax regime applicable on agricultural land based on the parameter of the “contributory attitude”.

#### BIBLIOGRAFIA

- DI PIETRO (2002): *L'impresa agricola*, «I Georgofili. Quaderni», II, pp. 137.  
LUPI, MULEO, STEVANATO (2008): *Capacità economica agricola e forma societaria tra criteri catastali ed effettivi*, «Dialoghi Tributarî», 1, pp. 41.  
PICCIAREDDA (2004): *La nozione di reddito agrario*, Milano.  
PURI (2007): *La nuova nozione di terreno edificabile fra interventi giurisprudenziali e legislativi*, «Rivista di diritto tributario», II, pp. 80.