

vizi, si deve precisare che, secondo il legislatore tributario, lo svolgimento di tali attività non implica mai l'assorbimento dei relativi redditi in quello determinato catastalmente, essendo al più determinabili forfetariamente, ex art. 56-bis, comma 3, T.u.i.r.. Ne consegue che l'eventuale opzione per la determinazione analitica del reddito renderà totalmente imponibili anche i contributi relativi eventualmente assegnati.

L'applicazione in concreto dei menzionati criteri di riparto dei componenti di reddito, ivi compresi i contributi, può non risultare sempre di facile applicazione soprattutto per i componenti negativi ⁽⁷⁸⁾. Invero, può capitare che alcune spese si riferiscano indistintamente a diverse attività agricole e che per una o più di esse l'imprenditore abbia ecceduto i limiti citati dall'art. 32 del T.u.i.r. optando, per l'eccedenza, per il calcolo analitico. In tal caso, se non sussistono criteri di misurazione oggettiva dei costi attribuibili alle varie attività, o comunque criteri oggettivi di riparto degli stessi ⁽⁷⁹⁾, i costi promiscui potranno essere ripartiti in base al criterio di cui all'art. 96, comma 1, del T.u.i.r. ancorché occorra evidenziare come l'utilizzo del suddetto criterio venga previsto dal legislatore, nel comma 5 dell'art. 109 T.u.i.r., nel caso di costi riferibili indistintamente ad attività imponibili ed attività esenti. Nel caso di specie si è, invece, di fronte ad attività comunque imponibili solo che in parte in modo forfetario e in parte in modo analitico. Tale circostanza non dovrebbe comunque impedire un'applicazione estensiva del menzionato criterio in assenza, appunto, di altri dotati di maggior oggettività ⁽⁸⁰⁾. I costi promiscui così ripartiti verranno poi attribuiti alla parte eccedente e a quella compresa nei limiti secondo i criteri descritti più sopra.

Infine, qualora il soggetto che si avvale dell'opzione per la determinazione analitica del reddito sia anche titolare dei terreni, dunque tenu-

⁽⁷⁸⁾ Invero, per quanto attiene ai contributi la loro attribuzione ai distinti rami di attività potrà avvenire in base agli scopi per i quali gli stessi sono erogati.

⁽⁷⁹⁾ Si pensi, ad esempio, all'energia elettrica utilizzata in diverse attività, il cui costo potrà essere ripartito attraverso l'impiego di contatori o, se possibile, attraverso l'impiego di criteri oggettivi quali l'estensione delle superfici illuminate.

⁽⁸⁰⁾ Si ritiene peraltro che, non essendo previsto da alcuna norma, le imprese agricole miste non siano obbligate a tenere una contabilità analitica distinta per settori di attività.

to a dichiarare oltre al reddito agrario anche il reddito dominicale, sembra ragionevole elidere anche i contributi ed i costi afferenti al capitale fondiario (terreni, miglioramenti fondiari, costruzioni, fabbricati e piantagioni) in quanto assorbiti dalla componente dominicale del reddito fondiario.

3. SOCIETÀ DI PERSONE, SOCIETÀ DI CAPITALI E SOCIETÀ COOPERATIVE AGRICOLE.

Come si è anticipato, il regime fiscale dei redditi derivanti da attività agricole è sensibilmente diverso a seconda della forma assunta dall'imprenditore. Il secondo «gruppo» di soggetti imprenditori agricoli, è costituito dalle società in nome collettivo, da quelle in accomandita semplice, dalle società di capitali e dalle cooperative agricole.

I redditi di tali soggetti sono considerati in ogni caso d'impresa e debbono essere determinati sulla base delle risultanze contabili ⁽⁸¹⁾. Dal regime catastale sono esclusi anche gli allevatori che non siano proprietari (o titolari di altro diritto reale sul terreno) o comunque affittuari di un terreno agricolo, dunque tutti quei soggetti che non hanno titolo per dichiarare il reddito agrario del terreno. Parimenti, pur non essendo mai necessario dimostrare la produzione effettiva di foraggi ⁽⁸²⁾,

⁽⁸¹⁾ I terreni posseduti dai suddetti soggetti non si considerano produttivi di reddito agrario ex art. 90, comma 1, T.u.i.r., introdotto con D.Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003. Come confermato anche dalla Ris. Ag. Entr. n. 77/E del 10 giugno 2005, in *bdc:isole24ore.com*, la scelta del legislatore di dare centralità alle disposizioni per la determinazione della base imponibile Ires ha reso necessaria l'introduzione *ad hoc* della disposizione dell'art. 90 T.u.i.r., al fine di escludere la tassazione su base catastale dei terreni utilizzati da soggetti passivi Ires per l'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 T.u.i.r.. Peraltro, tale modifica non comporta variazioni sostanziali alle modalità di determinazione del reddito derivante dall'esercizio di attività agricole. Si considerano altresì esercenti attività commerciali tutti i soggetti che esercitano attività agricole rientranti nell'ambito dell'art. 2135 c.c., ma non riconosciute dall'art. 32 T.u.i.r.. Anche per questi soggetti i terreni non producono redditi fondiari, sempreché, beninteso, costituiscano beni strumentali dell'attività.

⁽⁸²⁾ Conforme la giurisprudenza. Sul punto si vedano Cass. n. 7648 del 10 luglio 1991; n. 1571 del 21 febbraio 1985; n. 3473 del 19 maggio 1983; n. 3447 del 7 giugno 1982; n. 774 del 7 febbraio 1981, in *lex24:isole24ore.com*.

il regime forfetario è precluso anche agli allevatori la cui attività non abbia alcuna connessione con il terreno (c.d. *allevamenti senza terra*)⁽⁸³⁾.

Prima di passare ad una sintetica disamina del regime fiscale dei contributi nell'ambito del reddito d'impresa, occorre soffermarsi su una delle figure più diffuse e di maggior rilievo nel settore primario ovvero la *società cooperativa agricola*⁽⁸⁴⁾.

Si è già detto, per quanto attiene al trattamento fiscale, di come il legislatore disponga⁽⁸⁵⁾, in generale, che le società cooperative siano soggetti passivi Ires e, di conseguenza, siano tenute a determinare il reddito secondo le norme dettate per il reddito d'impresa anche laddove, in concreto, i redditi derivino dall'esercizio di attività agricole. Lo stesso legislatore, tuttavia, in considerazione della funzione sociale svolta⁽⁸⁶⁾, ha previsto che le cooperative possano avvalersi, in presenza di determinati requisiti, di alcune disposizioni agevolative⁽⁸⁷⁾.

In tal senso, va ricordato che, a seguito della riforma del diritto so-

(83) In tal senso, si veda la giurisprudenza citata in nt. 92 del cap. II e per il previgente regime BENETTI, *La qualificazione ai fini fiscali dell'attività di ingrasso e rivendita di animali*, a commento della sentenza della Cass., sez. civ., 13 giugno 1990, n. 5773 in *Dir. e prat. trib.*, p. 1341. Sul punto si vedano anche Cass. sent. n. 1896, 21 febbraio 1987; n. 7359, 10 dicembre 1986; n. 5914, 4 ottobre 1980, tutte in *lex24.it/sole24ore.com*.

(84) La fattispecie in parola si colloca come sottospécie del più ampio insieme delle società cooperative definite, in generale, dall'art. 2511 c.c. (così sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2004, ad opera dell'art. 8 del D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003) come «società a capitale variabile con scopo mutualistico». Sulla base dell'art. 4 del D.M. 23 giugno 2004, concernente l'iscrizione all'albo delle società cooperative istituito con L. n. 220 del 2 agosto 2002, è possibile distinguere fra: cooperative di produzione e lavoro, cooperative di lavoro agricolo, cooperative sociali, cooperative di conferimento prodotti agricoli e allevamento, cooperative edilizie di abitazione, cooperative della pesca, cooperative di consumo, cooperative di dettaglianti, cooperative di trasporto, consorzi cooperativi, consorzi agrari, banche di credito cooperativo, consorzi e cooperative di garanzia e fidi, altre cooperative. La distinzione testé citata ha valore ai fini dell'iscrizione obbligatoria all'Albo nazionale delle cooperative. Viceversa, per quanto attiene ai profili fiscali applicabili alle società cooperative appare necessario rifarsi alle diverse norme dettate dal legislatore tributario.

(85) Si veda il combinato disposto degli artt. 73, comma 1, lett. a), 55 e 81 T.u.i.r..

(86) Funzione riconosciuta dall'art. 45 della Costituzione in presenza dei caratteri della mutualità ed in assenza di fini di speculazione privata.

(87) In particolare, ai fini di questa analisi, quelle disposte dall'art. 10 del D.P.R. n. 601 del 29 settembre 1973 e dall'art. 12 della L. 16 dicembre 1977, n. 904.

cietario⁽⁸⁸⁾, le società cooperative debbono essere ora distinte in due categorie: le cooperative a *mutualità prevalente*, da un lato, e le cooperative *diverse* dall'altro.

Le agevolazioni fiscali previste da leggi speciali sono ora riservate, ex art. 223-*duodecies* disp. att. c.c., alle sole cooperative c.d. a *mutualità prevalente*⁽⁸⁹⁾.

Sull'individuazione delle agevolazioni riservate alle sole cooperative a *mutualità prevalente* si è attardata la dottrina soffermandosi in particolare sul riferimento alle «leggi speciali» operato dal citato art. 223-*duodecies*. V'è chi, sulla base di un'interpretazione letterale, ha privilegiato la natura «speciale» della fonte, senza dare spazio ad ulteriori distinzioni⁽⁹⁰⁾ e chi, forse più correttamente, ha posto l'accento sulla presenza o meno nella norma agevolativa di una *ratio* collegata con la mutualità⁽⁹¹⁾.

(88) D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003, contenente la riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della L. n. 366 del 3 ottobre 2001.

(89) A norma dell'art. 2512 c.c. «sono società cooperative a mutualità prevalente, in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che:

1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;

2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci;

3) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.»

Per approfondimenti sul concetto di mutualità prevalente si rinvia a PAOLUCCI, *La mutualità dopo la riforma*, in *Società* (Speciale riforma), Milano, 2003, p. 398; GALGANO, *Le società cooperative*, in *Diritto civile e commerciale*, vol. III, 2, Padova, 2004, p. 548 e ss. Per approfondimenti in genere sulla riforma delle cooperative si veda BONFANTE, *La riforma della cooperazione*, *La riforma delle società. Profili della nuova disciplina*, a cura di Ambrosini, Torino, 2005; PACIELLO, *Le società cooperative. Diritto della società di capitali*, AA.VV., Milano, 2003; TONELLI, *Articolo 2512. La riforma delle società cooperative*, a cura di SANDULLI-SANTORO, Torino, 2003; BASSI, *Società cooperative. La Riforma del diritto societario a cura di BUONOCORE*, Torino, 2003; GANDINI, *Nuova disciplina della società cooperativa ed autonomia statutaria*, in *Impresa c.i.*, 4, 2004, p. 633 e ss.

(90) CAPOLUPO, *Cooperative. Riforma societaria e coordinamento fiscale*, in *Il Fisco*, 2003, p. 5129.

(91) Così SALVINI, *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 839 e IDEM, *Il regime fiscale delle cooperative sull'artico-*

La *mutualità prevalente* è comunque condizione necessaria, ma non sufficiente, per godere delle agevolazioni, giacché il legislatore tributario richiede, a tal fine, ulteriori requisiti, quali: il rispetto delle clausole non lucrative⁽⁹²⁾, l'iscrizione nell'apposito albo delle cooperative⁽⁹³⁾, il versamento annuale del contributo e la devoluzione, nei casi previsti dalla legge, del patrimonio indivisibile ai fondi mutualistici e altre condizioni previste dalla legge per particolari cooperative o agevolazioni.

Appare rilevante notare, per l'argomento che ci occupa, che i redditi conseguiti dalle cooperative agricole e loro consorzi sono esenti da Ires se le attività di allevamento e di manipolazione e conservazione (e altre), svolte col conferimento da parte dei soci di mangimi, prodotti e animali, rientrano nei limiti stabiliti dall'art. 32 del T.u.i.r.⁽⁹⁴⁾. La nor-

lato della «Commissione Gallo» in *Il Fisco*, 2003, p. 6982. Sul punto si veda anche lo Studio n. 71/2004/T, *La disciplina fiscale delle cooperative a seguito della riforma del diritto societario*, del Consiglio Nazionale del Notariato (in *www.notariato.it*), per il quale: «L'art. 223-bis disp. att. c.c. va interpretato nel senso che sono riservate alle cooperative a mutualità prevalente unicamente le agevolazioni fiscali di natura "soggettiva", riservate cioè ad enti con scopo mutualistico, che la legge detta ai fini di promozione ed incentivazione della cooperazione con caratteri di mutualità, giusto l'art. 45 della Costituzione. Solo le "agevolazioni fiscali in senso tecnico", dettate cioè per ragioni di carattere extratributario (non atinenti, cioè, al principio di capacità contributiva o a ragioni strutturali inerenti i singoli tributi, ma con finalità di promozione e tutela di determinati interessi extratributari) sono riservate alle cooperative a mutualità prevalente; gli altri trattamenti tributari di favore rimangono applicabili a tutte le cooperative, salvo diversa previsione di Legge».

⁽⁹²⁾ A norma dell'art. 2514-quater c.c. tali clausole devono prevedere:

- il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;
- il divieto di remunerare gli strumenti finanziari offerti in sottoscrizione ai soci cooperatori in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per i dividendi;
- il divieto di distribuire le riserve fra i soci cooperatori;
- l'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale, dedotto soltanto il capitale sociale e i dividendi eventualmente maturati, ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione.

⁽⁹³⁾ L'obbligo è disposto dall'art. 2512 c.c. Il citato D.L. n. 220/2002 istitutivo dell'albo, inoltre, sancisce espressamente, all'art. 15, che l'iscrizione ha valore, oltreché anagrafico, anche ai fini della fruizione delle agevolazioni fiscali.

⁽⁹⁴⁾ L'art. 10 D.P.R. n. 601/73 dispone al comma 1: «Sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi i redditi conseguiti da

ma ha carattere sistematico, più che agevolativo, laddove si pensi che, per la parte rientrante nei limiti della potenzialità dei terreni, i redditi derivanti dai fondi assumono rilevanza fiscale già in capo ai soci⁽⁹⁵⁾. Di conseguenza, tale agevolazione deve ritenersi valevole per tutte le cooperative anche qualora l'attività svolta ecceda i limiti di cui all'art. 32 del T.u.i.r.; nel qual caso, tuttavia, i redditi conseguiti sono esenti solo in misura corrispondente al reddito agrario riferibile ai terreni dei soci⁽⁹⁶⁾.

Va precisato, inoltre, che in tal caso sono esenti i redditi prodotti dalla cooperativa, e solo quel tipo di redditi indicati nella norma, mentre non può mai considerarsi soggetto esente la cooperativa, anche quando produca solo redditi esenti. Ciò significa che la cooperativa sarà sempre tenuta a determinare il reddito imponibile secondo le regole ordinarie, ivi comprese quelle afferenti la dichiarazione, ancorché il reddito che ne risulti sia esente da imposta. Poiché, inoltre, lo scopo della norma è, con tutta evidenza, quello di evitare una doppia imposi-

sioni cooperative agricole e loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dei terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci». È appena il caso di rilevare che la norma, così come modificata dall'art. 2, comma 8, L. 24 dicembre 2003, n. 350 non contempla le attività di coltivazione e silvicoltura di cui all'art. 32, comma 2, lett. a) del T.u.i.r. e di produzione di vegetali di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) del T.u.i.r. Tale impostazione induce a pensare che il legislatore tributario abbia voluto limitare l'agevolazione in parola a quelle cooperative nelle quali il rapporto di mutualità si manifesta a valle, ovvero le cooperative di conferimento di prodotti agricoli e allevamento. L'inapplicabilità dell'agevolazione in esame nei casi in cui la cooperativa eserciti direttamente l'attività agricola di coltivazione o di produzione di vegetali era già rilevata da PAGAMUCI, *Il regime fiscale: disciplina e agevolazioni*, in *La riforma delle cooperative*, Guida giuridico normativa di Italia Oggi, p. 205. Sulle agevolazioni in genere alle società cooperative si rinvia a TOSONI, *Regime fiscale delle cooperative: esenzioni e agevolazioni*, in *Forum Fiscale* 10/2005, p. 7 e ss.; DI DIEGO, *Le novità della Finanziaria 2005 sulla fiscalità delle coop. agricole*, in *Dir. e pr. delle società*, 9/2005, p. 48 e ss..

⁽⁹⁵⁾ Cfr. Comm. Trib. Centr. n. 479 del 21 gennaio 1991, in *bdc.ikole24ore.com*.

⁽⁹⁶⁾ In tal senso si esprimeva espressamente l'art. 10 D.P.R. n. 601/1973 prima delle modifiche apportate dalla L. n. 350/2003. Il principio sembra comunque confermato anche nel testo dell'articolo 10 oggi in vigore, a dispetto dell'assenza dell'esplicito riferimento. Esso va interpretato nel senso che la cooperativa dovrà essere tassata sul reddito proporzionalmente riferibile ai capi eccedenti o ai prodotti eccedenti, tenuto conto della franchigia.

zione sembra coerente la non applicazione della stessa quando la cooperativa conduca direttamente i terreni ed il relativo reddito agrario non si manifesti in capo ai soci.

L'agevolazione testé esposta si applica ai redditi conseguiti dalle cooperative agricole, ovvero al reddito imponibile come determinato secondo le regole del reddito d'impresa.

La normativa tributaria prevede, poi, all'art. 11, comma 4, della L. n. 59 del 31 gennaio 1992, l'esenzione degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria, nonché, per effetto del combinato disposto dell'art. 12 della L. n. 904 del 16 dicembre 1977 e dell'art. 6, comma 4, lett. a) e b), del D.L. n. 63 del 15 aprile 2002⁽⁹⁷⁾, un'ulteriore detassazione dell'80% delle quote di utili destinati a riserve indivisibili per le sole cooperative a mutualità prevalente. Viceversa, per le cooperative *diverse*, il legislatore dispone un'esenzione, limitata al 70%, degli utili destinati ad un'apposita riserva indivisibile prevista dallo statuto.

Infine, l'art. 6, comma 1, del D.L. n. 63 del 15 aprile 2002 dispone l'esenzione, in ogni caso, della quota minima di utili destinati a riserva legale, quota che, a norma dell'art. 2545-*quater*, è pari al 30% degli utili netti annuali.

Pur risultando esorbitante rispetto all'oggetto dell'indagine, sembra comunque doveroso dar conto dell'esistenza di altre agevolazioni, che possono risultare di interesse, data la connessione con l'attività agricola esercitata.

Si rammentano le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, previste dall'art. 3 del D.Lgs. n. 114 del 24 febbraio 1948 e l'agevolazione per l'acquisto di fondi rustici siti in territori montani, di cui all'art. 9, comma 2, D.P.R. n. 601/73, la natura spuria delle quali dovrebbe renderle applicabili alle sole cooperative a mutualità prevalente.

Le agevolazioni disposte, dal D.Lgs. n. 99 del 29 marzo 2004, per l'imprenditore agricolo professionale e per le società agricole dovrebbero invece applicarsi anche alle cooperative a mutualità non prevalente⁽⁹⁸⁾.

⁽⁹⁷⁾ Convertito con modifiche nella L. n. 112 del 15 giugno 2002.

⁽⁹⁸⁾ Per un approfondimento della disciplina afferente le società cooperative si rinvia a FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Riv. dir.*

3.1. Regime fiscale dei contributi (cenni).

Si ritiene importante esaminare il regime fiscale dei contributi nel reddito d'impresa – senza pretese di esaustività – in quanto indispensabile per il corretto inquadramento fiscale delle misure di aiuto comunitarie trattate nei capitoli successivi.

Ai fini dell'analisi del trattamento fiscale dei contributi, occorre verificare preliminarmente se questi siano sottoposti a determinate condizioni. Dovrà all'uopo distinguersi⁽⁹⁹⁾ tra:

– *Condizione risolutiva*: quando, pur essendosi perfezionata l'erogazione del contributo, ne viene richiesta la restituzione in connessione con il realizzarsi di un evento particolare previsto dalla norma di riferimento ovvero con il mancato soddisfacimento di un obbligo posto a carico dell'azienda. In tal caso, essendosi già perfezionata a monte l'erogazione, la condizione non ha effetti ai fini tributari, salva l'eventuale restituzione che verrà considerata come semplice sopravvenienza passiva.

– *Condizione sospensiva*: quando il diritto alla percezione si perfeziona solo dopo che siano state ottemperate le condizioni poste. In tal caso i contributi, eventualmente già incassati in tutto o in parte, non rile-

⁽⁹⁹⁾ trib., 1999, I, p. 429; MENTI, *La ripartizione dei ristorni e la distribuzione dei dividendi nelle società cooperative e l'imputazione dei redditi*, in *Dir. e prat. trib.*, 2003, p. 631; PISANI, *La disciplina dei ristorni nelle società cooperative*, in *Il Fisco*, 2004, p. 1-647; ORLANDI, *Profili civilistici, contabili e fiscali in materia di ristorni ai soci nelle cooperative*, in *Il Fisco*, 2004, p. 1-133; SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 1903 e ss.; mentre sulla disciplina prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, si veda Lodi, *L'agenzia delle entrate torna sulla tassazione delle cooperative*, a commento della Cir. n. 37/E del 9 luglio 2003, in *Corr. Trib.*, 2003, p. 3087; FAGAMICI, *op. cit.*, p. 200 e ss. Infine, si veda anche il documento predisposto dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti (Cndc) intitolato «*Il ristorno nelle cooperative di utenza – Integrazione della raccomandazione contabile sui ristorni nelle cooperative*», consultabile sul sito del Cndc (www.cndc.it).

⁽⁹⁹⁾ Sulla necessità di operare tale distinzione si è espressa la stessa Amministrazione finanziaria (Cir. Min. n. 73/E del 27 maggio 1994, in *bdc.ilsole24ore.com*). Del medesimo argomento si era occupata anche la dottrina pervenendo a conclusioni in parte simili a quelle adottate dall'Amministrazione. Sul punto si veda BEGHIN, *op. cit.*, p. 170; ivi anche particolari riferimenti bibliografici.

vano ai fini tributari e debbono essere considerati debiti fin tanto che non si realizzino le previste condizioni.

Per quanto attiene alle regole dettate dal legislatore per i contributi percepiti dai soggetti in parola ⁽¹⁰⁰⁾ – ma quanto detto vale anche per gli imprenditori individuali e le società semplici che optino per il regime analitico ⁽¹⁰¹⁾ – è necessario distinguere i contributi in tre fattispecie a seconda che siano erogati in conto esercizio, in conto capitale o in conto impianti.

3.1.1.1. Contributi in conto esercizio (art. 85, comma 1, lett. g e h, T.u.i.r.).

A norma dell'art. 85, comma 1, lett. g) e h) del T.u.i.r. sono considerati ricavi:

- i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
- i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.

Le fattispecie in parola identificano i c.d. *contributi in conto esercizio*, posti ad integrazione dei ricavi dell'impresa ovvero a copertura di specifiche voci di costo ⁽¹⁰²⁾.

⁽¹⁰⁰⁾ Ai fini del trattamento fiscale dei contributi, la scelta fra le due tipologie di contabilità, ordinaria (per le società di capitali) o semplificata (per S.a.s., S.n.c. e gli altri soggetti cui è precluso il regime catastale in presenza dei requisiti di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973), risulta indifferente. Invero, un diverso trattamento fiscale dei merzionati soggetti in relazione al regime contabile si rinviene nella normativa (art. 66 T.u.i.r.) solo con riferimento agli ammortamenti finanziari dei beni gratuitamente devolvibili (art. 104 T.u.i.r.) e agli accantonamenti di cui agli artt. 106, 107 e 110, commi 3 e 4, del T.u.i.r.

⁽¹⁰¹⁾ Con le precisazioni, in merito ai rapporti tra reddito fondiario e reddito d'impresa, già esaminate nel par. 2.3.

⁽¹⁰²⁾ Sulla natura dei contributi in conto esercizio si veda, sotto il profilo contabile, SANTOSSO-SOSTERO, *Principi contabili per il bilancio d'esercizio*, Milano, 1999, p. 675; sotto il profilo fiscale, Tosi, *Il regime fiscale dei trasferimenti finanziari alle unità sanitarie locali*, in AA.Vv., *Il regime tributario delle unità sanitarie locali*, Rimini, 1992, p. 260; LUPA, *Sulla pretesa intassabilità dei contributi in conto esercizio nel D.P.R. 597/73 e su alcuni inconvenienti del loro inserimento tra i ricavi nell'attuale T.u.i.r.*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, p. 833; BEGHIN, *op. cit.*, p. 50 e ss.; FANTOZZI, *Contributi in conto eserci-*

Merita osservare che il punto risulta oggetto di un vivace dibattito dottrinale. V'è una parte della dottrina ⁽¹⁰³⁾ che pone l'accento sulla fonte del contributo, pubblica o privata, deducendo l'avocazione ai ricavi di tutti i contributi (c/esercizio, c/capitale e c/impianti), se spettanti in base ad un contratto, e dei soli contributi in c/esercizio se erogati in base alla legge.

Viceversa altri Autori ⁽¹⁰⁴⁾ svalutano la distinzione in ragione della provenienza pubblica o privata del contributo, ponendo, invece, attenzione alla natura del medesimo. In tal senso, l'art. 85, comma 1, lett. g) e h) del T.u.i.r., andrebbe letto con riferimento ai soli contributi in c/esercizio *tout court*, siano essi di natura pubblica o privata.

La questione ⁽¹⁰⁵⁾, per quanto di interesse, appare irrilevante ai fini della successiva analisi del trattamento dei contributi comunitari in agricoltura, i quali, venendo erogati in base alla legge ⁽¹⁰⁶⁾ o atto avente analoga forza (si pensi ai Regolamenti comunitari) ricadranno nella portata dell'art. 85 solo se erogati in conto esercizio.

I contributi in conto esercizio concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia, qualora in detto periodo non sia ancora certa la loro esistenza o determinabile in modo obiettivo il loro ammontare, ai sensi dell'art. 109, comma 1, del T.u.i.r., essi con-

zio, in *Guida fiscale italiana - Imposte dirette*, Torino, 1980, p. 309; MIELE, *Contributi e liberalità: esposizione in bilancio e trattamento tributario*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 2017.

⁽¹⁰³⁾ Cfr. BEGHIN, *op. cit.*, p. 49 e ss., ID., *I contributi e le liberalità a favore delle imprese nel D.P.R. n. 917/1986*, in *Il Fisco*, 1997, p. 1-8493; SORIGNANI ROCCHI, *Il nuovo T.u.i.r. non risolve la problematica qualificazione dei contributi alle imprese*, in *Corr. Trib.*, 2004, p. 48; ID., *La tassazione dei contributi in conto impianti*, in *Corr. Trib.*, 2004, p. 1482.

⁽¹⁰⁴⁾ Così FALSTRA, *Manuale di diritto tributario*, Parte Speciale, cit., p. 291; VASAPOLLI, *Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa*, Milano, 2003, p. 756; BUONO, A commento della R.M. 29 dicembre 2003, n. 231/E, in *Corr. Trib.* 7/2004, p. 564.

⁽¹⁰⁵⁾ La stessa prassi amministrativa risulta contraddittoria. Si segnalano per il primo orientamento Ris. Min. 21 aprile 1979 n. 9/559; Ris. Min. 16 maggio 1979 n. 9/521 e Ris. Ag. Entr. 31 maggio 2001, n. 78/E, in *www.cerdef.it*; per il secondo Ris. Min. 12 giugno 1979, n. 9/590, in *Rass. Trib.*, 1980, III, p. 33 e Ris. Min. 29 ottobre 1984, n. 9/1142, in *Boll. Trib.* 1984, p. 1680.

⁽¹⁰⁶⁾ Tuttavia, per l'esempio di un contributo comunitario in agricoltura erogato in base a contratto, perlomeno secondo la giurisprudenza, si veda la nt. 66. Si fa presente che tale figura non è contemplata fra le misure dello sviluppo rurale esaminate nel cap. II.

correranno alla formazione del reddito nell'esercizio in cui tali condizioni si verificheranno.

Si tratta, in buona sostanza, dell'esercizio in cui l'impresa acquisirà il diritto alla percezione del contributo attraverso la stipula del contratto, per i contributi di cui alla lettera g) dell'art. 85 (sempréché, si intende, lo stesso ne determini anche l'ammontare), ovvero attraverso la delibera o il decreto di liquidazione per i contributi spettanti in base alla legge.

Invero, il principio, al quale ha aderito la stessa giurisprudenza di legittimità⁽¹⁰⁷⁾ con riferimento agli aiuti diretti, pare possa trovare applicazione *tout court* per tutti i contributi, ivi compresi gli aiuti allo sviluppo rurale.

3.1.2. Contributi in conto capitale (art. 88, comma 3, lett. b, T.u.i.r.).

A norma dell'art. 88, comma 3, lett. b), T.u.i.r., si considerano sopravvenienze attive tutti i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, fatta eccezione per i contributi che danno luogo a ricavi e per i c.d. *contributi in conto impianti*⁽¹⁰⁸⁾.

Questa categoria di proventi viene generalmente identificata con i *contributi in conto capitale*, vale a dire con quelle erogazioni genericamente destinate al rafforzamento patrimoniale dell'impresa che non implicano correlazioni specifiche con determinati costi o l'integrazione dei ricavi dell'esercizio.

Tuttavia, l'interpretazione sistematica con le altre norme tributarie in commento e la stessa lettera dell'articolo inducono a pensare che il disposto dell'art. 88, oltre a ricomprendere i contributi in conto capitale, abbia una portata più ampia di natura residuale⁽¹⁰⁹⁾. Alla stessa di-

⁽¹⁰⁷⁾ Cass. 4 settembre 2002, n. 12831 in *lex24.isole24ore.com*.

⁽¹⁰⁸⁾ Sui contributi in conto esercizio si veda il par. precedente, mentre per i contributi in conto impianti si rinvia al par. successivo.

⁽¹⁰⁹⁾ Conforme MANZANA, *Contabilizzazione dei contributi in conto impianti, in conto esercizio e in conto capitale*, in *Forum Fiscale*, 1 gennaio 2005, n. 1. *Contra* in dottrina FANELLI, *Contributi per l'acquisto e la manutenzione straordinaria di beni ammortizzabili*, in *Corr. Trib.*, n. 42/2001; SORIGNANI-ROCCHI, *op. cit.*, p. 48 e la *Ris. Ag. Entr.* 29 maggio 2002, n. 100/E in *Corr. Trib.* 2002, p. 2370 con commento di BERARDO-DULCAMARE.

sciplina, infatti, sarebbero assoggettabili anche i contributi accordati in relazione a piani di investimento complessi, comprendenti spese di diversa natura (ad esempio, per l'acquisizione di beni ammortizzabili e per la copertura di costi specifici), che non possono essere ripartiti secondo criteri oggettivi (c.d. *contributi misti*)⁽¹¹⁰⁾.

Sotto il profilo dell'individuazione del momento temporale di rilevanza fiscale, l'art. 88, diversamente da quanto previsto per le altre categorie di contributi, dispone che questa tipologia di proventi concorra alla formazione del reddito, in deroga al principio di competenza sul quale si fonda il reddito d'impresa, nell'esercizio di incasso o, in quote costanti, nell'esercizio in cui i contributi sono incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto.

3.1.3. Contributi in conto impianti.

Come si è anticipato nel paragrafo precedente, l'art. 88, comma 3, lett. b), T.u.i.r. considera sopravvenienze attive tutti i proventi percepiti a titolo di contributo, eccezion fatta per i contributi in conto esercizio, disciplinati dall'art. 85, comma 1, lett. g) e b), T.u.i.r., e per *quelli destinati all'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato*.

La categoria in parola, identificabile con quei contributi erogati dallo Stato o da altri enti pubblici per l'acquisto o la realizzazione di specifici beni strumentali, benché incidentalmente richiamata dall'articolo 88, non trova poi autonomia disciplina nelle successive norme. Il regime fiscale di queste erogazioni può essere individuato solo attraverso il confronto delle diverse versioni dell'art. 110 T.u.i.r. (*Norme generali sulle valutazioni*), succedutesi nel tempo.

⁽¹¹⁰⁾ Conformi le istruzioni al modello Unico 2005: «Se il contributo non è determinato come percentuale delle spese ammesse al beneficio o in base ad altri criteri obiettivi che ne consentano la ripartizione tra l'una e l'altra categoria di spesa, l'intero importo del contributo stesso va assoggettato alla disciplina della lett. b) del comma 3 dell'art. 88 del Tuir». In tal senso si esprimeva anche la *Ris. Min.* 14 maggio 1999 n. 81/E, in *bdc.isole24ore.com*, secondo la quale i contributi concessi a norma della L. n. 423 del 2 dicembre 1998, «concorrendo unitariamente e indistintamente sia alla copertura degli interessi che al rimborso del capitale», debbono essere considerati sopravvenienze attive ex art. 88, comma 3, lett. b del T.u.i.r.

Oggi, ai sensi del citato art. 110 la nozione di costo valevole ai fini fiscali, se non diversamente indicato, deve intendersi al lordo delle quote d'ammortamento già dedotte. Il medesimo articolo, prima delle modifiche apportate dall'art. 21, comma 4, lett. a), n. 1) della L. 27 dicembre 1997, n. 449 e decorrenti dal periodo d'imposta in corso alla data del 1 gennaio 1998, prevedeva che il costo fosse assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte «... e degli eventuali contributi»⁽¹¹¹⁾.

Se ne deduce quindi che, ai fini fiscali, il costo ammortizzabile va ora assunto al netto di eventuali contributi, i quali, per il principio di competenza, concorreranno a formare il reddito degli esercizi in cui il bene viene ammortizzato attraverso una riduzione diretta o indiretta delle correlative quote di ammortamento⁽¹¹²⁾.

3.1.4. L'abrogazione dell'obbligo di operare in capo alle imprese la ritenuta d'acconto sui contributi ex art. 28 D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973.

Il D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 prevede, al comma 2 dell'art. 28, che le Regioni, le Province, i Comuni, gli altri enti pubblici e privati debbano operare una ritenuta a titolo d'acconto sui contributi erogati alle imprese, sempreché non vengano corrisposti per l'acquisto di beni strumentali.

⁽¹¹¹⁾ Per il passato regime cfr. BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, cit., p. 66 e ss., ed in particolare p. 67; Tosi, *Il regime fiscale dei trasferimenti finanziari alle unità sanitarie locali*, cit., p. 278; DI SIMONE, *Plusvalenze e contributi: il concetto di costo fiscalmente riconosciuto*, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 3382 e ss.; ROSSI RAGAZZI, *La nuova disciplina dei contributi «in conto capitale» le novità introdotte dalla «finanziaria '98»*, in *Boll. Trib.*, 1998, p. 730 e ss.

⁽¹¹²⁾ Ai fini contabili la strada più semplice per determinare il reddito imponibile è senz'altro quella di portare il contributo a riduzione del valore del bene cui afferisce, in tal modo ottenendo, a tacer d'altro, la coincidenza fra la quota d'ammortamento fiscale e quella civile. Tale sistema di contabilizzazione tuttavia appare «... in contrasto con le norme civilistiche relative al divieto di compenso di partite ed alla chiarezza del bilancio. La rappresentazione veritiera e corretta richiede che il contributo sia iscritto in bilancio come riscontro passivo da riconoscere gradualmente come provento in conto economico», così SANTUSSO-SOSTERO, *op. cit.*, p. 252. Sul punto si veda anche DI SIMONE, *op. cit.*, p. 3383; ROSSI RAGAZZI, *Il trattamento contabile e fiscale dei contributi ex L. n. 488/92*, in *Boll. Trib.*, 2000, p. 1382.

La L. n. 311 del 30 dicembre 2004 (finanziaria 2005), al comma 231 dell'articolo unico, ha disposto, tuttavia, l'esclusione degli organismi pagatori dall'obbligo di effettuare la ritenuta suddetta⁽¹¹³⁾.

Con riferimento alla norma da ultimo citata, va detto, anzitutto, che la reale portata innovativa della stessa è, per le ragioni che si esporranno di seguito, più ristretta di quel che potrebbe desumersi dal solo dato letterale, in quanto già in passato molte delle misure d'aiuto potevano considerarsi escluse dall'obbligo di effettuazione della ritenuta.

Occorre in primo luogo ricordare, infatti, che il citato art. 28 ha ad oggetto i contributi corrisposti alle «imprese», termine quest'ultimo utilizzato dal legislatore tributario con riferimento alle sole imprese commerciali⁽¹¹⁴⁾.

Come confermato anche dalla stessa Amministrazione Finanziaria⁽¹¹⁵⁾, infatti, l'espressione «imprese» non può che riferirsi, in mancanza di ulteriori qualificazioni, a tali soggetti.

Di conseguenza, dal problema dell'applicazione della ritenuta d'acconto sui contributi erogati alle imprese agricole sembrano potersi escludere a priori gli imprenditori agricoli individuali e le società semplici agricole che non esercitano, ai fini fiscali, attività d'impresa, ovvero, in altre parole, che non eccedono i limiti di cui all'art. 32 T.u.i.r.

Per quanto concerne gli altri soggetti, tra i quali – oltre a quelli aziendali – le cooperative agricole, occorre fare un'ulteriore considerazione.

L'art. 32 del Reg. n. 1260 del 21 giugno 1999 dispone, infatti, che i contributi di provenienza comunitaria debbano giungere ai «beneficiari finali» senza alcuna detrazione o trattenuta o altre commissioni specifiche che ne riducano l'importo⁽¹¹⁶⁾. La normativa comunitaria esige

⁽¹¹³⁾ Nello specifico il citato comma 231 ha disposto l'inclusione delle somme erogate da AGEA e dagli altri organismi pagatori fra quelle che, ai sensi dell'art. 2, comma 8, D.L. n. 371 del 12 agosto 1983 convertito con modificazioni dalla Legge n. 546 dell'11/10/1983, non debbono considerarsi contributi ex art. 28 D.P.R. n. 600/1973.

⁽¹¹⁴⁾ In tal senso Cass. n. 1446 del 17 febbraio 1997; Cass. n. 1270 dell'11 febbraio 1997 in *Banche dati giuridiche INFOUTET*.

⁽¹¹⁵⁾ Con Ris. n. 8/50042 del 13 ottobre 1975 in *bdc.ilssole24ore.com*.

⁽¹¹⁶⁾ Tale norma verrà presa in considerazione, sotto il profilo dell'imponibilità dei contributi, nel cap. II al quale si rinvia.

dunque che il contributo erogato dall'U.E. giunga «intatto» al «beneficiario finale». Diventa, quindi, fondamentale identificare il soggetto «beneficiario finale» del contributo e, di conseguenza, stabilire se per esso debba intendersi l'impresa agricola, quale percettore materiale del contributo, ovvero gli enti pubblici – nel caso di specie, le Regioni e gli organismi pagatori – che successivamente lo andranno ad erogare.

La questione non è sicuramente da trascurare atteso che il citato Reg. n. 1260/1999, all'art. 9, specifica: «nel caso di regimi d'aiuto ai sensi dell'art. 87 del Trattato e di aiuti concessi da organismi designati dagli Stati membri, i beneficiari finali sono gli organismi che concedono gli aiuti».

L'art. 28 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce, inoltre, che le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri enti pubblici debbano operare la ritenuta alla fonte quando corrispondono «per proprio conto» contributi alle imprese.

Dal combinato disposto delle due norme pare potersi desumere che la ritenuta d'acconto dovesse in passato trovare applicazione per i soli contributi allo *sviluppo rurale*, contributi quest'ultimi erogati dalle Regioni per conto proprio e solo in parte sostenuti dall'U.E.

Viceversa per i c.d. *aiuti diretti*, di provenienza squisitamente comunitaria e per i quali i beneficiari finali non possono che considerarsi le imprese, gli organismi pagatori avrebbero dovuto considerarsi esonerati da qualsivoglia obbligo di ritenuta per carenza del requisito oggettivo⁽¹¹⁷⁾, già prima dell'emanazione della norma contenuta nel comma 231 della L. n. 311 del 2004.

In tal senso la portata innovativa di tale disposizione può ritenersi più ristretta di quanto possa sembrare⁽¹¹⁸⁾, riferendosi ai soli contributi

⁽¹¹⁷⁾ Conforme la Ris. Ag. Entr. n. 108 del 4 agosto 2004, in *bdc.isole24ore.com*.

⁽¹¹⁸⁾ Peraltro, ad oggi il problema dell'applicabilità della ritenuta d'acconto sui contributi allo sviluppo rurale non si porrebbe nemmeno, ed a prescindere dal comma 231 della legge finanziaria 2005, se si tiene conto della definizione di beneficiario contenuta nell'art. 2, par. 1, n. 4 del Reg. n. 1083 dell'11 luglio 2006 per il quale «nel quadro del regime di aiuti di cui all'art. 87 del Trattato, i beneficiari sono imprese pubbliche o private che realizzano un singolo progetto e ricevono l'aiuto pubblico». Con ciò modificando la precedente definizione secondo la quale erano beneficiari finali gli organismi che concedono gli aiuti.

allo *sviluppo rurale* corrisposti a società di persone commerciali, a società di capitali, a cooperative agricole e imprenditori individuali o società semplici eccedenti i limiti dell'art. 32, e sempreché non erogati per l'acquisto di beni strumentali.

Per l'argomento che ci occupa è rilevante notare, infine, come l'inapplicabilità della ritenuta sembrerebbe risultare estesa a tutti i contributi in c/capitale non destinati specificatamente all'acquisto di beni strumentali, ma comunque destinati alla ristrutturazione e al potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa, ancorché sul punto non vi sia certezza⁽¹¹⁹⁾.

L'ambito più ristretto di applicazione della disposizione di cui al comma 231 emerge anche a livello quantitativo: ad esempio, sul totale delle somme erogate dall'organismo pagatore della Regione Veneto (AVEPA) nel primo trimestre 2006, circa il 92% dei contributi erogati è costituito da aiuti diretti e investimenti nelle aziende agricole – misura 1 PSR –, mentre il restante 8% rientra nei contributi allo sviluppo rurale (dati AVEPA news n. 38 del febbraio 2006), per i quali, a sua volta, si deve distinguere fra contributi erogati ad imprese individuali e società semplici svolgenti attività entro i limiti, e aiuti corrisposti a società commerciali, così riducendo ulteriormente l'ambito di applicazione dell'obbligo della ritenuta di cui all'art. 28 D.P.R. n. 600/1973.

⁽¹¹⁹⁾ Per l'esclusione da ritenuta dei contributi per ristrutturazioni in cui i costi integrino il valore da ammortizzare dei cespiti cfr. Ris. Min. n. 92 del 28 luglio 1998, mentre in senso più restrittivo si veda Ris. Ag. Entr. n. 193 del 17 giugno 2002, entrambe in *bdc.isole24ore.com*.

CAPITOLO II

LE MISURE D'AIUTO DEL PIANO DI SVILUPPO RURALE E IL LORO TRATTAMENTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Il sostegno comunitario all'agricoltura: inquadramento generale. - 2. Sulla tassabilità in generale dei contributi comunitari nel settore agricolo. - 3. Sulla necessità sotto il profilo metodologico di delimitare l'ambito di indagine. - 4. *Misura 1*: Investimenti nelle aziende agricole. - 5. *Misura 2*: Insediamento dei giovani in agricoltura. - 6. *Misura 3*: Formazione. - 6.1. *Sottomisura 3A*): Formazione nel settore agricolo. - 6.1.1. *Azione 1*: Iniziative formative collettive. - 6.1.2. *Azione 2*: Iniziative formative individuali. - 6.2. *Sottomisura 3B*): Formazione nel settore forestale. - 7. *Misura 4*: Prepensionamento. - 8. *Misura 5*: Zone svantaggiate e soggette a vincoli ambientali. - 8.1. *Sottomisura 5A*): Aree soggette a svantaggi di tipo naturale. - 9. *Misura 6*: Agroambiente. - 9.1. *Sottomisura 6.1*: Sistemi di produzione a basso impatto e tutela della qualità. - 9.1.1. *Azione 2 e 3*: Agricoltura integrata e agricoltura biologica. - 9.1.2. *Azione 4*: Fasce tampone. - 9.2. *Sottomisura 6.2*: Conservazione delle risorse. - 9.2.1. *Azione 5*: Colture intercalari di copertura. - 9.2.2. *Azione 6*: Incentivazione delle colture a fini energetici. - 9.3. *Sottomisura 6.3*: Mantenimento della biodiversità. - 9.3.1. *Azione 7*: Allevamento di razze animali in via di estinzione. - 9.3.2. *Azione 8*: Ripristino e conservazione biotipi e zone umide. - 9.3.3. *Azione 9*: Messa a riposo pluriennale. - 9.3.4. *Azione 10*: Interventi a favore della fauna selvatica. - 9.3.5. *Azione 15*: Conservazione di varietà di specie vegetali a rischio di estinzione. - 9.4. *Sottomisura 6.4*: cura e conservazione del paesaggio agrario. - 9.4.1. *Azione 11*: Conservazione di prati stabili di pianura, conversione di seminativi in prati stabili - *Azione 12*: Conservazione e recupero di prati e pascoli di collina e montagna. 9.4.2. *Azione 13*: Introduzione e conservazione di siepi e boschetti. - 9.4.3. *Azione 14*: Mantenimento di elementi del paesaggio rurale Veneto. - 10. *Misura 7*: Miglioramento delle condizioni di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli. - 11. *Misura 8*: Imboschimento di superfici agricole. - 12. *Misura 9*: Altre misure forestali. - 12.1. *Sottomisura 9.1*: Imboschimento dei terreni non agricoli. - 12.2. *Sottomisura 9.3*: Miglioramento economico, ecologico e sociale delle foreste. - 12.2.1. *Azione 1*: Investimenti forestali a prevalente finalità economica. - *Azione 2*: Interventi forestali a prevalente finalità ecologica. - 12.2.2. *Azione 3*: Interventi forestali a prevalente finalità sociale. - 12.3. *Sottomisura 9.4*: Raccolta, trasformazione e commercializzazione dei prodotti della selvicoltura. - 12.4. *Sottomisura 9.5*: Progetti di filiera ed ecocertificazione. -

12.5. *Sottomisura 9.6*: Associazione forestale. – 12.6. *Sottomisura 9.7*: Ricostituzione dei boschi danneggiati da fattori catastrofici naturali e da incendi. *Sottomisura 9.8*: Strumenti di prevenzione. – 12.7. *Sottomisura 9.9*: Mantenimento e miglioramento della stabilità ecologica delle foreste. – 13. *Misura 10*: Miglioramento fondiario. – 14. *Misura 12*: Avviamento di servizi di sostituzione e di assistenza alla gestione delle aziende agricole. – 14.1. *Sottomisura 12A*: Servizi di sostituzione nelle aziende agricole. – 14.2. *Sottomisura 12B*: Assistenza alla gestione alle imprese agricole. – 15. *Misura 13*: Commercializzazione di prodotti agricoli di qualità. – 15.1. *Sottomisura 13D*: Associazionismo dei produttori agricoli. – 16. *Misura 14*: Servizi essenziali per l'economia e la popolazione rurale. – 16.1. *Sottomisura 14A*: Coordinamento del servizio di raccolta dei rifiuti provenienti da attività produttiva agricola. – 16.2. *Sottomisura 14B*: Istituzione del centro di informazione permanente dell'osservatorio innovazione e dell'osservatorio economico per il sistema agroalimentare e lo sviluppo rurale. – 17. *Misura 15*: Rinnovamento e miglioramento dei villaggi e protezione e tutela del patrimonio rurale. – 18. *Misura 16*: Diversificazione delle attività legate all'agricoltura. – 18.1. *Sottomisura 16A*: Agriturismo. – 18.2. *Sottomisura 16B*: Diversificazione delle attività aziendali. – 19. *Misura 17*: Gestione delle risorse idriche in agricoltura. – *Misura 18*: Sviluppo e miglioramento delle infrastrutture rurali connesse allo sviluppo dell'agricoltura. – 20. *Misura 19*: Incentivazione delle attività turistiche e artigianali. – 21. *Misura 22*: Ingegneria finanziaria.

1. IL SOSTEGNO COMUNITARIO ALL'AGRICOLTURA: INQUADRAMENTO GENERALE.

L'art. 32, par. 4, del Trattato di Roma, sottoscritto il 25 marzo 1957, dispone l'«instaurazione di una politica agricola comune» a supporto del funzionamento e dello sviluppo del mercato comune dei prodotti agricoli, a sua volta previsto dall'art. 3 del medesimo Trattato.

La versione originaria della politica agricola comune (Pac), vale a dire le norme ed i meccanismi che regolano la produzione, gli scambi e la lavorazione dei prodotti agricoli nell'ambito dell'Unione Europea, varata negli anni '60-'70, aveva il principale obiettivo di sopprimere alle penurie alimentari del dopoguerra, attraverso sussidi e prezzi garantiti per gli agricoltori. Tale politica, tuttavia, si trasformò presto in un incentivo alla sovrapproduzione ⁽¹⁾, posto che gli agricoltori europei si

⁽¹⁾ Sul punto si veda COSTATO, *Corso di diritto agrario*, cit., p. 11 e ss.; IDEM, *Il si-*

interessarono ai soli incentivi comunitari senza badare alle richieste del mercato ⁽²⁾.

È nel 1968, appena sei anni dopo la sua introduzione, che la Commissione europea propone un primo tentativo di riforma della Pac (c.d. *piano Mansholt*) ⁽³⁾. Le successive tappe della riforma si ebbero nel 1985, con il documento *Prospettive della politica agricola comune* (c.d. *Libro verde*) ⁽⁴⁾; nel 1992 ad opera dell'allora responsabile per l'agricoltura Ray MacSharry ⁽⁵⁾ e, successivamente, con la Comunicazione della Commissione europea Com (1997) 2000 *Agenda 2000, per un'Unione più forte e più ampia* (c.d. *Agenda 2000*) ⁽⁶⁾. Proprio quest'ultimo documento ha costituito la base dell'intesa approvata dal Consiglio europeo il 26 giugno 2003 (c.d. *riforma di medio termine*), che ha ridisegnato la Politica agricola comune come oggi la conosciamo ⁽⁷⁾.

Le risorse finanziarie necessarie a questa imponente opera di dire-

⁽²⁾ *sistema delle fonti del diritto agrario*, in *Trattato*, cit., p. 33 e ss.; HALLETT, *Economia e politica del settore agricolo*, Bologna, 1995, p. 341 e ss.; *A third Europe?*, Jean Monnet Lecture delivered at the European University Institute, Firenze, 26 novembre 1979, in *www.europa.eu.it/eur-lex.it*.

⁽³⁾ Autorevole dottrina sostiene, peraltro, che i risultati positivi conseguiti dall'agricoltura europea debbano essere ricondotti, non solo alla politica agricola comune, ma, soprattutto, allo sviluppo tecnologico del settore primario. Così COSTATO, *L'agricoltura dal Trattato di Roma al Trattato costituzionale*, in *Dir e giur. agr. e dell'amb.*, 2004, p. 602.

⁽⁴⁾ Dal nome del suo promotore, Sicco Mansholt, all'epoca vice presidente della Commissione e responsabile della Pac. Il Documento presentato proponeva, attraverso incentivi, di ridurre la popolazione attiva in agricoltura ed incoraggiare la formazione di unità di produzione più grandi ed efficienti.

⁽⁵⁾ Tale documento intendeva ristabilire l'equilibrio tra domanda e offerta di prodotti agricoli, nonché formulare nuove proposte per i settori in crisi ed il futuro della Pac.

⁽⁶⁾ La riforma del 1992, basata sull'intesa raggiunta dal Consiglio il 21 maggio dello stesso anno, consisteva essenzialmente nella riduzione dei prezzi agricoli, nell'assegnazione di indennità compensative agli agricoltori e in altre misure di mercato ed ambientali.

⁽⁷⁾ La riforma prevista da Agenda 2000, ancor oggi in attuazione, ha lo scopo di creare le condizioni per lo sviluppo nell'U.E. di un'agricoltura comunitaria multifunzionale, sostenibile e concorrenziale.

⁽⁸⁾ In buona sostanza prevedendo un sostegno all'agricoltura tramite aiuti diretti tendenzialmente disaccoppiati, la graduale diminuzione degli stessi (*modulazione*), l'incremento degli aiuti concernenti il secondo filone Pac (*sviluppo rurale*) ed il rispetto delle regole agroambientali per fruire delle provvidenze comunitarie (*condizionalità*).

zione e sostegno del mercato agricolo sono messe a disposizione dal *Fondo europeo agricolo d'orientamento e di garanzia* (FEAOG), gestito congiuntamente dalla Commissione europea e dagli Stati membri attraverso un comitato di loro rappresentanti. Il FEAOG venne istituito con Reg. n. 25 del 20 aprile 1962⁽⁸⁾ e si compone, a partire dal 1964, di due sezioni⁽⁹⁾:

- *garanzia*, che finanzia, in particolare, le spese delle organizzazioni comuni di mercato (OCM)⁽¹⁰⁾, le misure di sviluppo rurale che accompagnano il sostegno dei mercati e le misure rurali non comprese nelle

⁽⁸⁾ In *www.europa.eu.it/eur-lex.it*.

⁽⁹⁾ A seguito dell'introduzione del documento Agenda 2000, il legislatore comunitario ha ridisegnato il modello di finanziamento della Pac con il Reg. n. 1258 approvato dal Consiglio il 17 maggio 1999, in GUCE. L. 160 del 26 giugno 1999. Pur mantenendo in vigore il sistema di finanziamento esistente, che consiste in un finanziamento decentrato delle spese previste dalla normativa comunitaria da parte degli organismi pagatori, si sono iscritte le spese per il finanziamento delle misure di sviluppo rurale nella sezione *garanzia* del FEAOG. Tale impostazione è tuttavia destinata ad essere sostituita, a partire dal 15 ottobre 2006 per le spese effettuate dagli Stati membri e a partire dal 31 dicembre 2006 per quelle effettuate dalla Commissione, dal nuovo Reg. n. 1290 del 21 giugno 2005 che istituisce due nuovi fondi: il Fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA) ed il Fondo europeo agricolo di sviluppo rurale (FEASR). Poiché l'art. 34 del Trattato C.E. prevede la creazione di uno o più fondi agricoli per il conseguimento degli obiettivi non si dovrebbero porre problemi di legittimità per la duplicazione. Il regolamento prevede un approccio fortemente strategico dell'azione comunitaria, quale l'adozione ad opera della Commissione europea di Orientamenti Strategici Comunitari (OST) vincolanti per gli Stati membri. Una prima proposta di OST è stata approvata dalla commissione con decisione COM (2005) 304 del 5 luglio 2005. Il Reg. n. 1290/2005 dispone, inoltre, che gli Stati membri sviluppino propri piani di sviluppo nazionali (PSN) da integrare con i piani di sviluppo rurale (PSR) all'interno dei quali debbono disporsi le misure d'aiuto secondo tre assi di intervento:

- competitività;
 - ambiente e paesaggio;
 - qualità della vita nelle aree rurali e diversificazione dell'economia rurale.
- Il citato regolamento, infine, adotta l'approccio Leader come modalità di attuazione dell'iniziativa comunitaria. L'approccio Leader, già presente nell'attuale disciplina in via sperimentale, si concretizza in programmi di sviluppo locale da attuarsi tramite le misure d'aiuto previste dall'U.E..

⁽¹⁰⁾ Si tratta di micro-sistemi normativi, tendenzialmente compiuti, che regolano la concorrenza, il coordinamento o l'organizzazione dei singoli settori del mercato di prodotti agricoli. Esse costituiscono la struttura di base dell'intervento comunitario nel settore agricolo. I principi fondamentali a cui sono informate tali organizzazioni vennero individuati nel 1962: *mercato unificato, preferenza comunitaria e solidarietà finanziaria*.

Regioni dell'Obiettivo 1⁽¹¹⁾, alcune spese veterinarie nonché le azioni intese a fornire informazioni sulla politica agricola comune;

- *orientamento*, che finanzia altre misure di sviluppo rurale.

Per erogare queste ingenti somme gli Stati membri designano appositi organismi riconosciuti (c.d. *organismi pagatori*) cui demandano il controllo dell'ammissibilità delle domande, la loro conformità alle norme comunitarie, l'esatta e integrale contabilizzazione dei pagamenti eseguiti, nonché il controllo sulla presentazione dei documenti necessari nei tempi e nelle forme previsti dalle norme comunitarie⁽¹²⁾.

Gli stanziamenti per coprire le spese del FEAOG sono messi a disposizione degli Stati membri dalla Commissione a titolo di anticipi sull'imputazione delle spese sostenute. A consuntivo segue un rimborso delle spese sostenute (e prefinanziate) dagli Stati membri, i quali possono anche beneficiare di un capitale di esercizio per l'attuazione dei programmi nell'ambito delle azioni di sviluppo rurale.

Alla fine dell'esercizio, infatti, gli Stati membri trasmettono alla

ria. Sul punto si veda COSTATO, *Compendio di diritto agrario italiano e comunitario*, Padova, 1989, p. 452 e ss.; CASUCCI, *Lezioni di diritto agrario comunitario*, in *Quaderni universitari*, Ed. Scientifiche italiane, p. 44 e ss.

⁽¹¹⁾ La Comunità economica prima e l'Unione europea poi hanno rivolto la propria azione alla coesione economica e sociale degli Stati membri. In tal senso, l'azione dei fondi strutturali ha precisi obiettivi distinti per specifiche aree di azione e classi di popolazioni ed in particolare:

- Obiettivo 1*: azione nelle aree in ritardo di sviluppo, vale a dire tutte le Regioni in cui il Pil procapite è inferiore al 75 % della media comunitaria;
- Obiettivo 2*: azione nelle zone in declino industriale o rurale (c.d. fuori Obiettivo 1);
- Obiettivo 3*: formazione, istruzione ed occupazione; viene finanziato dal solo *Fondo sociale europeo* (Fes) e riguarda le Regioni fuori Obiettivo 1.

⁽¹²⁾ Per un esame della principale legislazione afferente le erogazioni in agricoltura nel nostro Paese e nel territorio della Comunità, si veda il Reg. n. 1663 del 7 luglio 1995, sulle modalità di applicazione delle procedure di liquidazione dei conti FEOGA; il citato Reg. n. 1258 del 1999, relativo al finanziamento della Pac, il doc. VI/144 del 16 ottobre 1998, sulle linee direttrici per la revisione dei conti FEOGA, il D.Lgs. 27 maggio 1999, n. 165, che ha soppresso l'Azienda di Stato per gli interventi nel mercato agricolo (AIMA) sostituendola con l'Agenzia per le erogazioni in agricoltura (AGEA), il D.M. 12 ottobre 2000, sui criteri di individuazione e riconoscimento degli organismi pagatori, nonché, da ultimo, il Reg. n. 883 del 21 giugno 2006 concernente la tenuta dei conti degli organismi pagatori, le dichiarazioni delle spese e delle entrate e le condizioni di rimborso delle spese nell'ambito del FEAGA e del FEASR. Tutti reperibili sul sito *www.cerdef.it*.

Commissione la dichiarazione di spesa annuale, corredata dalla certificazione della completezza, dell'esattezza e della veridicità dei conti trasmessi, la quale procederà, entro il 30 aprile successivo, alla liquidazione dei conti degli organismi pagatori⁽¹³⁾.

In Italia l'organismo pagatore principale è l'AGEA (agenzia per le erogazioni in agricoltura), che riveste anche la funzione di «organo di coordinamento» nazionale⁽¹⁴⁾. Organismo pagatore delle restituzioni all'esportazione è il Servizio Autonomo Interventi nel Settore Agricolo-SAISA; ve ne sono comunque altri fra i quali quelli istituiti da alcune Regioni italiane: per il Veneto AVEPA, per l'Emilia Romagna AGREA, per la Toscana ARTEA, per la Basilicata ARBEA⁽¹⁵⁾, ecc..

La Politica Agricola Comune e, di conseguenza, i contributi comunitari possono essere idealmente suddivisi in due grandi filoni a seconda degli obiettivi che si pongono: da un lato, l'organizzazione di un mercato comune dei prodotti agricoli e, dall'altro, lo sviluppo rurale.

Al primo gruppo appartengono tutti gli aiuti diretti disposti in seno alle singole organizzazioni comunitarie di mercato (OCM), ed oggi in buona parte sostituiti dal *pagamento unico per azienda* introdotto con Reg.

⁽¹³⁾ Per le spese nell'ambito della sezione *garanzia*, la Commissione applica la procedura di liquidazione dei conti conformemente al regolamento relativo al finanziamento della politica agricola comune. Per le spese nell'ambito della sezione *orientamento*, considerata come uno dei Fondi strutturali, il controllo finanziario è disciplinato dal regolamento sui Fondi strutturali ed è attuato nel contesto di programmi pluriennali.

⁽¹⁴⁾ In specie l'AGEA viene considerata un ente di diritto pubblico non economico, dotato di autonomia statutaria, regolamentare, organizzativa, amministrativa, finanziaria, contabile e non può essere qualificata come amministrazione dello Stato. In tal senso, TAR Lazio, sez. II *ter* del 22 settembre 2003 n. 7698. La controversia riguardava un provvedimento di fermo amministrativo emesso da AGEA per un credito AIMA, alla quale la prima si è sostituita. Tuttavia, la diversa natura giuridica di AGEA la esclude dall'ambito dell'art. 65, ultimo comma, t.u. sulla contabilità di Stato, che prevede la sospensione di pagamenti verso soggetti debitori di somme ad altre amministrazioni. Peraltro, l'art. 35 del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, prevede uno specifico fermo amministrativo a garanzia nell'ipotesi di necessità di recupero dei contributi comunitari.

⁽¹⁵⁾ Istituiti, rispettivamente, con L.R. Veneto, 9 novembre 2001, n. 31; L.R. Emilia Romagna, 23 luglio 2001, n. 21; L.R. Toscana, 19 novembre 1999, n. 60; L.R. Basilicata, 12 marzo 2001, n. 15, successivamente modificata con L.R. 22 febbraio 2005, n. 14.

n. 1782 del 29 settembre 2003⁽¹⁶⁾, mentre al secondo gruppo possono essere ricondotte tutte le misure comunitarie che intendono promuovere lo sviluppo del territorio rurale dell'U.E..

Tuttavia, se per le organizzazioni comunitarie di mercato (OCM) la competenza comunitaria risulta pressoché esclusiva⁽¹⁷⁾, altrettanto non può dirsi con riferimento alle politiche di sviluppo rurale, per le quali gli interventi sono, generalmente, facoltativi e cofinanziati dagli Stati membri.

La distinzione tra i due filoni verrà mantenuta anche nella parte dedicata all'esame delle singole misure di intervento, dedicando questo capitolo alle misure di sviluppo rurale ed il capitolo III ai cosiddetti «aiuti diretti» ed, in particolare, all'analisi del pagamento unico.

2. SULLA TASSABILITÀ IN GENERALE DEI CONTRIBUTI COMUNITARI NEL SETTORE AGRICOLO.

Dopo aver descritto brevemente i punti principali della struttura degli aiuti comunitari all'agricoltura diventa preliminarmente necessario, prima di affrontare le questioni fiscali concernenti specificatamente le singole fattispecie di aiuto e, ai fini di tale analisi, dar conto di una

⁽¹⁶⁾ In GUUE L. n. 270 del 23 ottobre 2003. Le modalità di applicazione del regime di pagamento unico sono stabilite dal Reg. n. 794 del 21 aprile 2004, in GUUE L. 141 del 30 aprile 2004, modificato da ultimo con il Reg. n. 1085 dell'8 luglio 2005, in GUUE L. 177 del 9 luglio 2005. Sul trattamento fiscale del *pagamento unico* si rinvia al successivo capitolo III.

⁽¹⁷⁾ Sulla superiorità, in termini di gerarchia delle fonti, delle norme comunitarie rispetto alle norme interne nel comparto agricolo, in dottrina Costato, *Corso di diritto agrario*, cit., p. 23; conforme la giurisprudenza: Sent. *Simmenthal*, Causa C-106/77 del 9 marzo 1978, in *Racc. della Corte di giust.*, p. 629; Sent. *Pigs Marketing Board*, Causa 83/78 del 29 novembre 1978, in *Racc. della Corte di giust.*, p. 2347 (con la quale la Commissione ribadisce che «quando (...) la comunità ha emanato una disciplina che istituisce un'organizzazione comune dei mercati in un determinato settore, gli Stati membri sono tenuti ad astenersi da qualsiasi provvedimento che vi deroghi o ne pregiudichi l'efficacia»). Tale superiorità risulta confermata dalla limitata possibilità per gli Stati Membri di disporre aiuti in agricoltura anche in settori diversi da quelli oggetto di intervento comunitario e ciò per precisi limiti dettati dall'Unione Europea in merito (ad es. Reg. n. 69 del 12 gennaio 2001, in GUUE L. 010 del 13 gennaio 2001, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti di importanza minore, c.d. *aiuti de minimis*).

problematica, avente valore prodromico, recentemente sollevata dinanzi agli organi della Giustizia europea.

Non è, infatti, pacifico che i contributi comunitari a sostegno dell'agricoltura siano sottoponibili a tassazione da parte dei singoli Stati.

Invero, l'art. 21, comma 3, del Reg. n. 2082 del 1993, l'art. 32 del successivo Reg. n. 1260 del 1999 e l'art. 80 del nuovo Reg. n. 1083/2006 (che ha sostituito ed abrogato il precedente Reg. n. 1260/1999) ⁽¹⁸⁾ escludono espressamente che gli Stati possano applicare qualsiasi forma di detrazione, trattenuta, commissione o onere specifico o di altro genere con effetto equivalente, sui contributi a valere sui fondi strutturali.

Se si preferisce un'interpretazione teleologica delle norme in commento, la loro portata non dovrebbe essere limitata alla fase del pagamento, ma dovrebbe assumere rilevanza sotto il profilo sostanziale escludendo tali contributi dall'ambito impositivo. Le norme, in altre parole, garantirebbero che l'ammontare del contributo giunga integro al beneficiario affinché lo stesso lo possa utilizzare nella sua totalità, senza che qualsivoglia forma di imposizione ne possa ridurre l'ammontare; ammontare che gli organismi comunitari hanno reputato congruo per il raggiungimento degli obiettivi posti dai regolamenti.

Se, viceversa, si sposa la tesi contraria si sarà indotti a valorizzare la circostanza che, mancando nelle norme analizzate ogni riferimento al successivo trattamento fiscale dei contributi, le stesse si riferiscano unicamente alla fase di erogazione dei medesimi.

D'altro canto, non sembra si possa trascurare la circostanza che la prima interpretazione proposta delle norme in commento sembra porsi in contrasto con il disposto dell'art. 87 del Trattato CE. Infatti, la prospettata esenzione totale da imposizione dei contributi comunitari si

⁽¹⁸⁾ Per l'art. 21, comma 3, del Reg. n. 2082/1993 «I pagamenti ai beneficiari finali devono essere effettuati senza alcuna detrazione o trattenuta che possa ridurre l'importo dell'aiuto finanziario al quale essi hanno diritto». L'art. 32 del Reg. n. 1260/1999 disponeva, invece, che non venissero applicate «detrazioni, trattenute o altre commissioni specifiche che potrebbero ridurre gli importi predetti». Il nuovo art. 80 del Reg. n. 1083/2006 dispone che «non si applica nessuna detrazione o trattenuta né alcun onere specifico o di altro genere con effetto equivalente che porti alla riduzione di detti importi per i beneficiari».

potrebbe tradurre in una sorta di aiuto di Stato alle aziende del settore primario che li percepiscono, determinando una disparità di trattamento con i beneficiari di contributi nazionali ⁽¹⁹⁾.

Pertanto, a parere di chi scrive, va considerato che quando il contributo sia erogato a copertura, totale o parziale, dei costi sostenuti dagli agricoltori e sulla base della loro rendicontazione (Misura 1, Misura 7, Misura 13, ecc.), la non imposizione dello stesso a fronte della perdurante possibilità di deduzione integrale dei relativi costi, ancorché solo in parte rimasti a carico dell'imprenditore agricolo, determinerebbe la tassazione, laddove l'imprenditore rientri nell'ambito del reddito d'impresa, di un reddito minore rispetto al reddito effettivo. A questo punto, quindi, v'è da chiedersi se, sia sotto il profilo sostanziale, che sotto il profilo della parità di trattamento, sia rispettato il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Pertanto, alla luce del dato letterale delle norme comunitarie in commento, dell'esigenza di non creare disparità di trattamento fra le imprese beneficiarie e non, e di rispetto del principio di capacità contributiva sostanziale si è dell'opinione che le citate norme comunitarie attengano unicamente alla fase di erogazione e non abbiano valenza di esenzione.

3. SULLA NECESSITÀ SOTTO IL PROFILO METODOLOGICO DI DELIMITARE L'AMBITO DI INDAGINE.

Per quanto concerne l'analisi degli aiuti allo sviluppo rurale disposti dall'U.E., in particolare dal Reg. n. 1257 del 17 maggio 1999 ⁽²⁰⁾, si è visto che la normativa comunitaria fissa, per quello che abbiamo chia-

⁽¹⁹⁾ La questione del resto è stata di recente sottoposta all'esame della Corte di Giustizia Europea dalla Corte di Cass. con Ord. del 15 marzo 2006, n. 5643, in *lex24.it/sole24ore.com*, peraltro richiedendo all'organo giurisdizionale comunitario di pronunciarsi, nel caso di riconosciuta esenzione totale dei contributi, sull'ulteriore questione dell'esenzione della sola quota comunitaria o anche di quella erogata, nel quadro della medesima azione di sviluppo, dalle autorità nazionali, regionali o locali.

⁽²⁰⁾ In GUCE n. 160/80 del 26 giugno 1999, modificato dal Reg. n. 1783 del 29 settembre 2003, in GUUE n. 270/70 del 21 ottobre 2003. Anche il Reg. n. 445 del 26 febbraio 2002, in GUUE L 74 del 15 marzo 2002, che recava disposizioni applicative, è stato abrogato e sostituito dal Reg. n. 817 del 29 aprile 2004, in GUUE L 231 del 30

mato *secondo filone Pac*, solo uno spettro di generali misure d'aiuto le quali, se inserite in piani di programmazione pluriennali degli Stati membri ⁽²¹⁾, possono essere finanziate, in tutto o in parte, dall'UE.

Di fatto, è a tali documenti di programmazione economica che viene demandata la definizione degli elementi, *soggettivi ed oggettivi*, indispensabili all'inquadramento fiscale degli aiuti allo sviluppo rurale.

Non essendo possibile analizzare contemporaneamente le singole misure adottate dai Piani di Sviluppo Rurale delle varie Regioni si intende procedere illustrando il trattamento fiscale delle singole misure d'aiuto previste dall'attuale Piano di Sviluppo Rurale del Veneto ricon-

giugno 2004. Tale Regolamento verrà abrogato e sostituito, a partire dal 1° gennaio 2007, dal Reg. n. 1698 del 20 settembre 2005, in GUCE L 277/36 del 21 ottobre 2005, ad eccezione dell'art. 13, lett. a), dell'art. 14, par. 1, dell'art. 14, par. 2, primi due trattini, dell'art. 15, degli artt. da 17 a 20, dell'art. 51, par. 3, dell'art. 55, par. 4 e la parte dell'allegato I che specifica gli importi di cui all'art. 15, par. 3. Tali articoli saranno, invece, abrogati a decorrere dal 1° gennaio 2010.

⁽²¹⁾ A norma dell'art. 41 del citato Reg. n. 1257/1999 i piani di programmazione economica pluriennali all'interno dei quali debbono essere inseriti gli aiuti di cui al capo II del medesimo Regolamento, possono essere redatti al livello geografico più opportuno ad opera degli Stati membri o di autorità competenti da essi riconosciute. Sul punto si rinvia anche a quanto detto nel par. 1 del presente cap. ed, in particolare, alla nt. 9. Va posto in evidenza, inoltre, che l'U.E., con il citato Reg. n. 1698/2005, ha avviato la procedura di programmazione per il periodo 2007-2013, apportando, rispetto al periodo 2000-2006, alcune significative modifiche al sistema. La nuova struttura degli aiuti comunitari allo sviluppo rurale prevede ora un approccio fortemente strategico sul territorio. A tal scopo sono previsti tre livelli di programmazione:

- *Orientamenti Strategici Comunitari OSC*: documenti che definiscono le priorità strategiche per lo sviluppo rurale della Comunità (approvati con Decisione del Consiglio del 20 febbraio 2006);
- *Piani Strategici Nazionali PSN*: documento redatto da ogni Stato membro in cui vengono indicate le priorità d'intervento del FEASR e dello Stato membro stesso, gli obiettivi specifici a cui si ricollegano nonché i contributi comunitari e le fonti dei contributi nazionali (attualmente in fase di definizione);
- *Piani di Sviluppo Rurale PSR*: ovvero documenti di programmazione economica redatti al livello geografico più opportuno.

La riformulazione del sistema ha coinvolto, oltre alla programmazione di cui sopra, anche gli obiettivi dell'intervento comunitario che possono essere così riassunti:

- *Asse 1*: competitività del settore agricolo e forestale;
- *Asse 2*: gestione del territorio;
- *Asse 3*: diversificazione dell'economia rurale e qualità della vita nelle zone rurali.

ducendolo, laddove possibile, alle misure disposte dai PSR delle altre Regioni ⁽²²⁾ e dal futuro PSR 2007-2013.

Procedendo, pertanto, all'esame delle singole misure d'aiuto previste dall'attuale Piano di Sviluppo Rurale del Veneto ⁽²³⁾, si rammenta, peraltro, che il Piano ha validità per il periodo 2000-2006 ⁽²⁴⁾ e che, attualmente, la regione Veneto ha elaborato ⁽²⁵⁾ una proposta sulle linee generali da seguire nella redazione del PSR per il periodo 2007-2013. Tale proposta, c.d. *Documento Strategico Regionale DSR*, si distingue nettamente dall'attuale PSR in considerazione della suddivisione (c.d. *territorializzazione*) ⁽²⁶⁾ del territorio Veneto in aree omogenee (*aree rurali, aree rurali-urbanizzate, aree urbanizzate*) al fine di graduare, su base territoriale, le misure d'aiuto del medesimo piano.

⁽²²⁾ Nel nostro Paese ogni Regione ha strutturato il proprio PSR in modo diverso a seconda, in primo luogo, della qualificazione della Regione come Obiettivo 1 o Obiettivo 2 e, in secondo luogo, sulla base delle specifiche caratteristiche territoriali. Ai fini della comparazione dei diversi piani regionali, si deve tener conto del fatto che le Regioni Obiettivo 1, così come disposto dalla normativa comunitaria, hanno inserito nei PSR solo misure c.d. *di accompagnamento*, in tema di *preparazione, imboschimento e agroambiente*, e le misure per le c.d. *zone svantaggiate*, in tema di *indennità compensative*. Viceversa, il PSR del Veneto e i PSR delle altre Regioni Obiettivo 2 (Lombardia, Valle d'Aosta, Piemonte, Liguria, Toscana, Lazio, Abruzzo, Umbria, Marche, Emilia Romagna, Friuli Venezia Giulia, le Province autonome di Trento e Bolzano) hanno inserito nei loro piani tutte, o quasi, le misure previste dal citato Reg. n. 1257/1999.

⁽²³⁾ Adottato con D.G.R. n. 3079 del 29 settembre 2000 e approvato con Decisione della Commissione Europea C/2000/2904 del 29 settembre 2000, da ultimo modificata con D.G.R. n. 1729 del 6 giugno 2006, approvato dalla Commissione Europea con decisione C/2006/2295 del 30 maggio 2006.

⁽²⁴⁾ Il piano ha scadenza 15 ottobre 2006 (tranne per gli impegni pluriennali).

⁽²⁵⁾ In collaborazione con il dipartimento territoriale e sistemi agroforestali dell'Università di Padova, con il dipartimento di scienze economiche dell'Università Ca' Foscari di Venezia e con il dipartimento di scienze economiche, società ed istituzioni dell'Università di Verona.

⁽²⁶⁾ La definizione delle aree avviene sulla base della percentuale di popolazione che risiede in Comuni con una densità inferiore ai 150 abitanti per chilometro quadrato (c.d. *comuni rurali*).

4. MISURA 1: INVESTIMENTI NELLE AZIENDE AGRICOLE ⁽²⁷⁾.

I soggetti beneficiari dell'aiuto, a norma del PSR del Veneto, sono le imprese agricole condotte in forma individuale o associata che, all'atto di presentazione della domanda, mostrino determinati requisiti di professionalità, di redditività ed ecologici ⁽²⁸⁾.

⁽²⁷⁾ La misura 1 del PSR del Veneto trova fondamento negli artt. 4 - 7 del citato Reg. n. 1257/1999. Tale misura è prevista, sotto il profilo che ci occupa, senza significative variazioni, in tutti i PSR delle Regioni italiane Obiettivo 2 (ad es. come Misura 1.a del PSR Emilia Romagna, Misura a 1.1 del PSR Lombardia, Misura 1 del PSR della Toscana, ecc.) e verrà in certa guisa riproposta anche nella nuova programmazione 2007-2013, in applicazione dell'art. 20, lett. b) del citato Reg. n. 1698/2005.

⁽²⁸⁾ In particolare, l'agricoltore istante deve soddisfare determinati requisiti *soggettivi* ed *oggettivi*, questi ultimi in relazione alla propria azienda.

I requisiti *soggettivi* (per le società richiesti in capo al responsabile della direzione aziendale) sono:

- la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale (figura oggi sostituita in ambito comunitario da quella dell'imprenditore agricolo professionale);
- la sufficiente capacità professionale derivata da:

1. il possesso di titolo di studio attinente il settore agrario o veterinario;
2. l'esercizio di attività agricola come capo azienda o coadiuvante familiare o lavoratore agricolo per almeno un triennio, in data antecedente alla presentazione della domanda di aiuto;
3. la frequenza di appositi corsi di formazione complementare (organizzati ai sensi dell'articolo 9 del citato Reg. n. 1257/1999).

I requisiti *oggettivi* dell'azienda agricola attengono invece:

- all'iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese presso la C.C.I.A.A.;
- alla necessità, per la conduzione, di un volume minimo di lavoro uguale ad una unità lavorativa uomo;
- alla sufficiente redditività, condizione da intendersi verificata quando il reddito netto aziendale risulti almeno pari al reddito netto aziendale medio regionale, distinto per zone omogenee e per ordinamento produttivo, come determinato dalla Giunta regionale;
- al rispetto dei requisiti minimi, vigenti all'atto della presentazione della domanda, in materia di ambiente, igiene e benessere degli animali secondo quanto definito all'allegato 2 al PSR.

Qualora gli investimenti siano realizzati per adeguare l'azienda a standard minimi di nuova introduzione, il rispetto dei requisiti è temporalmente rinviato ad una data successiva. Possono accedere ai benefici previsti dalla misura in parola anche le imprese condotte da imprenditori agricoli (definiti tali ai sensi dell'articolo 2135 del c.c.) che realizzino investimenti relativi alla tutela e miglioramento dell'ambiente, al miglioramento delle condizioni di igiene e benessere degli animali e di sicurezza e di salubrità

Il contributo in parola, ha l'obiettivo di migliorare i redditi e le condizioni di lavoro nelle aziende del settore primario attraverso il finanziamento di progetti quinquennali presentati dagli agricoltori.

Gli interventi ammissibili al finanziamento vengono distinti dal PSR del Veneto ⁽²⁹⁾ in tre gruppi sulla base dell'obiettivo generale al quale possono essere ricondotti:

1. *Competitività dell'impresa*. - Si tratta di investimenti, in capitali fondiari e dotazioni aziendali, che possono avere ad oggetto: beni mobili o immobili, riconversioni colturali e varietali, l'acquisto di bestiame con particolari caratteristiche, l'acquisto di riproduttori femmine, gli investimenti in strutture o dotazioni necessari all'ammodernamento dei sistemi di produzione, compresi la gestione del sistema di documentazione e il controllo dei processi e dei prodotti ai fini dell'introduzione dei sistemi volontari di certificazione della qualità.
2. *Sviluppo sostenibile*. - Si tratta di investimenti, in capitali fondiari e dotazioni aziendali, finalizzati a ridurre l'impatto ambientale dell'attività agricola e ripristinare, conservare o valorizzare gli elementi naturali negli ambiti rurali.
3. *Integrazione della ruralità nel sistema economico locale*. - Fanno riferimento a questa tipologia tutti gli interventi finalizzati alla diversificazione dell'attività lavorativa nell'ambito dell'azienda rurale, anche attraverso la valorizzazione delle tipicità delle produzioni. Potranno essere quindi finanziati investimenti strutturali e dotazionali per attività connesse al condizionamento, alla trasformazione ed alla vendita di prodotti aziendali.

Poiché il contributo viene erogato a fronte di un piano quinquennale i cui contenuti, come appena ricordato, possono essere i più variegati

dei luoghi di lavoro e all'introduzione di sistemi di qualità, nonché investimenti fondari connessi alle attività idrauliche e di bonifica dei consorzi, fermi restando tutti gli altri requisiti.

⁽²⁹⁾ Anche i PSR di altre Regioni operano una distinzione degli interventi ammessi al finanziamento; tuttavia, al di là delle classificazioni formali proposte, nella sostanza gli interventi finanziabili sono riconducibili, con le opportune distinzioni, a quelli esposti nel testo in riferimento al PSR del Veneto, di talché, per l'argomento che ci occupa, il trattamento fiscale della misura 1 del PSR del Veneto potrà trovare applicazione anche al corrispondente contributo del PSR delle altre Regioni Obiettivo 2.

non è possibile, dal punto di vista fiscale, inquadrare a priori l'apporto se non come contributo *di tipo misto* ⁽³⁰⁾. Tale aiuto, dunque, quando non percepito da soggetti che determinano forfetariamente il reddito ⁽³¹⁾, generalmente ricade nel disposto dell'art. 88 del T.u.i.r. concorrendo interamente alla formazione del reddito nell'esercizio di percezione, a scelta del contribuente, per quote costanti nell'esercizio di percezione e nei successivi, ma non oltre il quarto. Tuttavia, laddove sia possibile scorporare dal contributo la quota parte legata a singoli investimenti in beni ammortizzabili, non v'è dubbio che tale porzione vada a ridurre il valore fiscalmente riconosciuto del bene ⁽³²⁾.

A tal proposito, poiché il PSR del Veneto specifica una serie di spese ammissibili aventi tutte la finalità di *migliorare la competitività dell'impresa* e che, nondimeno, godono di diversi e particolari trattamenti ai fini fiscali, appare opportuno approfondire le fattispecie di seguito elencate sotto il profilo delle regole tributarie applicabili.

1) *Costruzione, ristrutturazione o miglioramento di beni immobili, funzionali al processo produttivo, quali, ad esempio, magazzini, ricoveri attrezzi ed animali, serre fisse, edifici e locali per la lavorazione e vendita dei prodotti aziendali, miglioramenti fondiari, ecc.* ⁽³³⁾. – In primo luogo,

⁽³⁰⁾ Ovvero che finanzia indistintamente componenti in conto esercizio, in conto capitale e in conto impianti. Questo tipo di contributi può essere ricondotto al disposto di cui all'art. 88 del T.u.i.r. che, si è detto al par. 3.1.2. del cap. I, ha natura anche residuale. Tuttavia, sembra corretto, quando possibile, individuare all'interno dell'indistinta erogazione i singoli contributi, si da trattare ognuno secondo le regole sue proprie. Cfr. Ris. Min. 14 maggio 1999, n. 81/E, in *www.cerdef.it*.

⁽³¹⁾ Nel qual caso, non rilevano i ricavi ed i costi effettivi ed il contributo è escluso da imposizione, e ciò anche nel caso in cui vengano superati i limiti di cui all'art. 32 e trovi applicazione l'art. 56. Sul punto si rinvia ai par. 2.1. e 2.2. del cap. I.

⁽³²⁾ Per tali ragioni, la classificazione dell'aiuto in parola fatta dal PSR del Lazio come contributo in conto capitale non dovrebbe influire sul relativo trattamento, posto che i contributi per l'acquisto di beni ammortizzabili sono comunque da classificare in senso lato fra i contributi in conto capitale.

⁽³³⁾ Il PSR del Veneto non prevede fra gli interventi finanziabili l'acquisto di terreni, viceversa altri piani (quali il PSR della Liguria e della Provincia autonoma di Bolzano) contemplano anche questa fattispecie. Dal punto di vista fiscale occorre ricordare che, pur trattandosi di beni immobili, i terreni non sono soggetti ad ammortamento,

si ricorda che le costruzioni o porzioni di costruzioni strumentali all'attività agricola rispondenti a determinati requisiti (c.d. *costruzioni rurali*) ⁽³⁴⁾ e le relative pertinenze non producono reddito fondiario se adibite:

non essendo suscettibili di depauperamento, di talché un contributo percepito a fronte del loro acquisto sembra doversi ricondurre al disposto di cui all'art. 88 T.u.i.r.

⁽³⁴⁾ L'art. 42 T.u.i.r. che disciplinava il regime afferente le costruzioni rurali deve intendersi tacitamente abrogato dall'art. 9 del D.L. n. 557 del 1993, convertito in L. n. 133 del 26 febbraio 1994 e successivamente modificato dall'art. 2 del D.P.R. n. 139 del 23 marzo 1998 concernente la costituzione del catasto fabbricati. Nel testo si riportano le regole afferenti le costruzioni strumentali all'attività agricola svolta stante le finalità di questo lavoro. Si ricorda, altresì, che il carattere di ruralità può essere attribuito anche agli immobili abitativi. Per questa fattispecie a seguito delle modifiche sopra richiamate, ai fini fiscali, la ruralità degli immobili destinati ad edilizia abitativa è subordinata alle seguenti condizioni:

- che siano posseduti dal titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno, dall'affittuario o da chi ad altro titolo conduce il fondo cui la costruzione è asservita, da loro familiari conviventi e a loro carico, o da pensionati per l'attività svolta in agricoltura, da coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali;

- che siano utilizzati come abitazione dai soggetti sopracitati o da dipendenti che esercitano l'attività agricola nell'azienda a tempo indeterminato o determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a 100, o da addetti all'attività di alloggio. La Corte di Cassazione ha sostenuto che per poter negare la ruralità di un fabbricato situato sui terreni utilizzati da un'impresa agricola, si deve escludere il carattere strumentale dell'immobile o accertare che esso, o una sua porzione, siano adibiti ad uso abitativo ed abbiano una superficie superiore a 240 mq (Sent. n. 9760 del 18 giugno 2003, in *La banca dati del Commercialista*, 14^a ed.);

- che siano asserviti ad un fondo, situato nello stesso Comune, o in Comuni confinanti, con superficie non inferiore a 10.000 mq censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario, il limite è ridotto a 3.000 mq nel caso di colture in serra, altre colture intensive o di ubicazione in Comune montano ai sensi dell'art. 1, comma 3, L. 31 gennaio 1997 n. 97;

- che il volume d'affari da attività agricole di chi conduce il fondo sia superiore al 50% (25% se il fondo è ubicato in Comune montano) del reddito complessivo Irpef, calcolato al netto dei trattamenti pensionistici corrisposti per attività svolta in agricoltura;

- che non abbiano caratteristiche di lusso ai sensi del D.M. 2 agosto 1969 o caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie catastali A/1 e A/8.

Fermi restando i succitati requisiti si considera rurale anche l'immobile che non insista sullo stesso terreno cui sia asservito, sempreché ubicato nello stesso Comune o in Comune confinante. Qualora l'unità immobiliare sia utilizzata da più soggetti (proprietari, titolari di altro diritto reale o affittuari) risulta necessario che i requisiti sussistano in capo ad almeno uno di essi. Viceversa, qualora più unità abitative siano utilizzate dai componenti di un medesimo nucleo familiare, il carattere di ruralità è subordinato, oltre che ai requisiti suindicati, al limite massimo di cinque vani catastali e comunque di 80 mq per abitante e un vano catastale (o 20 mq) per ogni altro abitante oltre il primo.

- a) alla protezione delle piante;
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;
- c) alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione;
- d) al ricovero degli animali;
- e) all'attività di agriturismo ⁽³⁵⁾.

La norma ha carattere funzionale laddove si pensi che le costruzioni rurali sono parte integrante del fondo ⁽³⁶⁾, costituendo capitale di mi-

Infine, il carattere di ruralità può essere riconosciuto anche all'immobile non utilizzato. In tal caso è necessaria un'apposita autocertificazione con firma autenticata dell'assenza di allacciamento ai servizi principali (luce, gas, ecc.). Per la nozione di costruzione rurale e la sua evoluzione nel tempo si veda SCHIAVOLIN, *La nuova nozione di fabbricato rurale*, in *Riv. dir. trib.*, 7-8/1994, p. 765 e ss. e RICCI, *Cooperative agricole ed i sui fabbricati rurali: una questione ancora aperta*, nota a Cass. 4 aprile 2005, n. 18853, in *Riv. dir. trib.*, 3/2006, II, p. 223.

⁽³⁵⁾ La disciplina afferente l'attività di agriturismo è stata recentemente riformata dalla legge quadro 20 febbraio 2006, n. 96, che ha sostituito, abrogandola, la L. n. 730 del 5 dicembre 1985. Nella nuova disciplina il legislatore assimila esplicitamente alle abitazioni rurali i locali destinati all'attività agrituristica, in tal modo estendendo alla generalità degli operatori il disposto dell'art. 17, comma 3, L. n. 97 del 31 gennaio 1994, relativo alle costruzioni rurali destinate all'agriturismo nei territori montani. Tuttavia, ad una prima lettura, non sembra che la nuova disciplina comporti modifiche significative alla nozione di attività agrituristica e al relativo regime fiscale. L'innovazione di maggior rilievo appare l'aver legittimato l'esercizio dell'attività agrituristica anche alle società di capitali e di persone. Sul punto si rinvia a MACCARONE, *Teoria e tecnica delle imposte sui redditi*, Vol. 1, Milano, 1990, p. 318 e ss.; TESAURO, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche: le categorie di reddito*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, a cura di Tesaro, Torino, 1994, p. 50 e, mi sia consentito rinviare, nella medesima opera, ad INTERDONATO, *I redditi fondiari*, p. 213; mentre sulla recente riforma Cir. Ag. del Terr. 16 maggio 2006, n. 4/T in *bdc:itsole24ore.com*.

⁽³⁶⁾ Prova ne sia che la loro incidenza sul reddito dell'impresa agricola è stata presa in considerazione nella formazione delle tariffe d'estimo a base della determinazione dei redditi catastali e che la costruzione di un nuovo fabbricato rurale veniva, fino a non molti anni fa, denunciata in catasto come una particolare variazione (in diminuzione) del reddito delle particelle catastali dei terreni. L'art. 9 del D.L. n. 557 del 30 dicembre 1993, convertito nella L. n. 133 del 26 febbraio 1994, ha disposto l'inventariazione nel catasto edilizio urbano, che a tal scopo ha assunto il nome di *Catasto dei fabbricati*, anche delle costruzioni rurali. Tutti i fabbricati rurali devono, pertanto, essere iscritti con attribuzione di rendita al relativo catasto benché, ai fini fiscali, non si considerino produttivi di reddito in quanto strumentali all'esercizio dell'attività svolta. Qualsiasi dubbio al riguardo è stato fugato dall'art. 3, comma 156, della L. n. 662 del 23 di-

gioramento ⁽³⁷⁾ che assieme al suolo in condizioni naturali è uno dei fattori produttivi remunerati dal reddito dominicale del terreno e la cui incidenza sul reddito del fondo è già stata presa in considerazione nella formazione delle tariffe d'estimo.

Con il termine *miglioramenti* si intendono, solitamente, le opere aventi ad oggetto un bene già esistente al fine di aumentarne il valore e che da esso non possano più essere distaccate ⁽³⁸⁾. In ambito agrario i *miglioramenti* si caratterizzano per il fatto che non determinano un generico aumento del valore del bene principale, ma piuttosto un aumento della capacità produttiva del fondo (come, ad esempio, la trasformazione delle colture, la costruzione di fabbricati rurali o di un impianto d'irrigazione).

Per quei soggetti che determinano forfetariamente il reddito, imputare individuale e società semplice, un eventuale contributo (o una quota parte di esso) percepito a fronte dell'acquisto o ristrutturazione di una costruzione rurale risulterebbe non imponibile, poiché le migliorie apportate (*rectius*, la costruzione rurale) originano, al più, una variazione delle tariffe d'estimo.

Qualora i medesimi soggetti optino per la determinazione analitica del reddito eccedente i limiti di cui all'art. 32 T.u.i.r., occorre distinguere l'ipotesi in cui il percettore del contributo sia il proprietario del

cembre 1996, con il quale è disposta, fra i criteri di accatastamento dei fabbricati rurali e per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, l'iscrizione in una categoria speciale del catasto delle costruzioni strumentali.

⁽³⁷⁾ Si veda la nt. 20 del capitolo I.

⁽³⁸⁾ Diversamente le *addizioni* non necessariamente comportano un aumento del valore del bene principale e, di regola, possono essere da quest'ultimo agevolmente distaccate. I *miglioramenti fondiari* si caratterizzano, poi, sotto il profilo:

a) *soggettivo* in quanto sono legittimati all'esecuzione delle migliorie i titolari di un diritto reale sul fondo (proprietario, enfiteuta, ecc.). Viceversa, l'usufruttuario avrà diritto ad un'indennità pari al minore fra l'entità della spesa e l'aumento di valore del fondo (art. 985 c.c.) mentre, in caso di affitto, entrambi i soggetti hanno titolo ad attuare migliorie, addizioni o trasformazioni salvo, in caso di mancato accordo, il rilascio di apposita autorizzazione dell'ispettorato provinciale all'agricoltura (art. 16 L. n. 203 del 3 maggio 1982);

b) *oggettivo* in quanto devono essere volte all'incremento produttivo del fondo ed avere carattere duraturo; viceversa si configurerebbero come spese di conservazione del fondo.

In dottrina, per tutti, si veda GALLONI, *Lezioni sul diritto dell'impresa agricola*, Napoli, 1980, p. 118 e ss..