

Le colture fuori suolo nel reddito agrario, tra l'indispensabile presenza del fondo e la difficile trasposizione delle conoscenze tecniche di tali colture su quelle tradizionali ai fini della valutazione dei limiti dell'agrarietà

Soilless farming and agricultural income, from the essential presence of the farmland to the difficult transposition of these new techniques on the classical ones in order to assess the limit of the agricultural income

di Maurizio Interdonato - 17 maggio 2022

Abstract

L'articolo affronta l'inquadramento delle coltivazioni fuori suolo nel diritto tributario, partendo dalla valutazione del ruolo svolto dal fondo nella definizione del reddito agrario. Sviluppa, poi, il tema degli immobili rurali strumentali, all'interno dei quali viene svolta l'attività idroponica. Essendo le attività di coltivazione fuori suolo assoggettate ad un limite quantitativo di agrarietà, al pari di quelle in serra classiche, ci si pone il problema dell'interpretazione di tale limite in rapporto alle innovative tecniche di produzione utilizzate. Si analizza, infine, il problema della tassazione dei redditi eccedenti il limite, soprattutto nel caso delle società agricole.

Parole chiave: colture fuori suolo, colture idroponiche, *vertical farm*, fondo, reddito agrario, limite, agrarietà, immobili rurali, impresa agricola

Abstract

By analyzing the role given by the Italian Legislator to the farmland, while setting out the definition of "agricultural income", the Author addresses the issue of the taxation of the soilless farming, then wondering whether the so-called rural operating properties that usually house this kind of activity are forced to be on the farmland in order to be considered as so. As far as revenues from soilless farming, under the Italian tax law, falls within agricultural income up to a certain limit only, as well as the ones from greenhouse crops, the Author wonders how to apply this limit to these new techniques and how to tax the possible extra-limit income, especially when produced by agricultural companies.

Keywords: *soilless culture, hydroponics, vertical farm, farmland, agricultural income, limit, rural properties, agricultural company*

SOMMARIO: **1.** Il ruolo del fondo nella nozione fiscale di impresa agricola e la mancata adozione della teoria del ciclo biologico della pianta di cui all'art. 2135 c.c. Implicazioni sull'inquadramento tributario delle colture fuori suolo. - **2.** I fabbricati rurali nei quali viene svolta l'attività di coltivazione fuori suolo e il problema della loro necessaria, o meno, insistenza sul fondo. - **3.** La difficile trasposizione delle

conoscenze tecniche delle colture idroponiche a quelle tradizionali in serra come indispensabile per la corretta applicazione dei limiti dell'agrarietà. - **4.** Trattamento fiscale del reddito ritratto dalla produzione eccedente i limiti, in particolare nelle società agricole che svolgono attività di coltivazione fuori suolo. - **5.** Conclusioni.

1. Le colture fuori suolo, definite anche “*soilless culture*” o più comunemente idroponiche, sono costituite da tutte quelle tecniche di coltivazione effettuate in assenza del comune terreno agricolo e in base alle quali la pianta viene rifornita da un punto di vista idricominerale mediante soluzioni nutritive che contengono tutti i macro e microelementi assunti attraverso la normale nutrizione minerale. Si suole distinguere tra coltivazioni fuori terra con substrato o senza substrato di coltivazione, a seconda se l'impianto radicale affondi in un substrato diverso dalla terra (organico, inorganico o artificiale), inumidito dalla soluzione nutritiva, o direttamente nella soluzione stessa¹. Si è soliti, poi, distinguere tra sistemi a ciclo chiuso – quando la soluzione nutritiva viene riutilizzata nella stessa coltivazione – e sistemi a ciclo aperto – dove la soluzione viene dispersa nell'ambiente o utilizzata su coltivazioni a terra².

Lo sviluppo delle colture idroponiche nell'ultimo decennio è dovuto principalmente ad un serie di fattori che vanno dal miglioramento delle rese unitarie del prodotto³, al miglioramento della “qualità globale” del medesimo (sia dal punto di vista morfologico, che sanitario), alle economie di gestione⁴, alla riduzione dell'inquinamento (prevalentemente negli impianti a ciclo chiuso), fino al non trascurabile effetto di ridurre il consumo di terreno⁵ e, soprattutto, di acqua⁶. Per contro, l'adozione di tali metodologie incontra vari limiti (come i maggiori costi energetici o le più profonde conoscenze tecniche richieste per la gestione degli impianti) tra i quali spiccano le difficoltà ad ottenere per i prodotti talune certificazioni e marchi⁷ e, soprattutto, l'alto costo degli impianti⁸, che spesso richiede ingenti investimenti il cui ammortamento impone realtà aziendali di adeguate dimensioni produttive e di fatturato.

Queste considerazioni in merito all'elevato livello di investimenti necessari ad implementare tali tipi di colture, come si vedrà, non appaiono di poco conto da un punto di vista finanziario, contribuendo a spingere le realtà imprenditoriali che si cimentano in questo campo ad adottare strumenti di gestione di tipo societario (in particolare, società di capitali) più adatti a sopportarli, ma per i quali si pongono, nel settore agricolo, alcuni problemi di natura fiscale.

Le colture fuori terra, da un punto di vista civilistico, sono, tra le attività agricole, quelle che, forse, più di tutte hanno beneficiato del mutato inquadramento del settore operato dal legislatore nella riforma attuata con il D.Lgs. n. 228/2001. La connotazione agraria dell'impresa, in passato incardinata sulla centralità del fondo rustico, si basa, dopo la riforma, sulla «cura» e sullo «*sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale*». L'art. 2135 c.c., rinnovellato nel 2001, mantiene infatti l'inquadramento dell'impresa agricola attraverso il riferimento alle quattro attività consistenti nella coltivazione del fondo,

nella selvicoltura, nell'allevamento e nelle attività connesse, ma sostituisce la necessaria presenza del fondo con la cura e lo sviluppo di un ciclo biologico di un essere vivente, animale o vegetale. L'art. 2135 c.c. esplicitamente afferma, infatti, che le attività agricole sono quelle che «*utilizzano o possono utilizzare il fondo*», per cui, sia quelle che effettivamente lo utilizzano, sia quelle che lo potrebbero fare solo potenzialmente. Vengono così recepite a livello normativo quelle teorie che già in passato⁹, recuperavano all'agrarietà attività che, pur non essendo strettamente legate alla presenza del terreno – come le colture idroponiche – svolgevano in tutto o in parte significativa¹⁰ il ciclo biologico dell'essere vivente, animale o vegetale, attraverso lo sfruttamento delle forze e risorse naturali necessarie per l'ottenimento del prodotto agricolo destinato al consumo e, quindi, del risultato economico.

Nella giurisprudenza che si è occupata del tema, con riferimento, tuttavia, alla non fallibilità delle imprese agricole - tema più specifico che attinge, però, a piene mani, alla nozione di attività agricola - si riscontra, sin dall'indomani della riforma, una posizione meno drastica in merito all'abbandono, nella definizione di attività agricola, del legame con il fondo, richiedendosi, comunque, un collegamento quantomeno funzionale con esso, affinché, anche quale semplice supporto strumentale, il terreno mantenga una qualche incidenza, anche potenziale, sullo sviluppo del ciclo biologico del prodotto agricolo¹¹.

Per quanto, dunque, già prima della riforma del 2001 la funghicoltura, le attività svolte in serra e quelle idroponiche venissero considerate agricole pur essendo svincolate in tutto o in parte dal terreno, con il D.Lgs. n. 228/2001 vengono fugati la gran parte dei dubbi in merito¹², quantomeno in tutti i casi in cui abbiano ad oggetto vegetali potenzialmente coltivabili all'aperto¹³.

In campo tributario si riscontrano, addirittura, due definizioni di attività agricola. Una per l'IVA, sulla quale non ci si soffermerà e che richiama, per la definizione del presupposto del tributo, l'art. 2135 c.c. (così l'art. 4 D.P.R. n. 633/1972) e una per le imposte dirette che, invece, funge da spartiacque tra la categoria del reddito fondiario (*rectius*, agrario) e quella del reddito di impresa, e, quindi, in termini generali, tra un metodo catastale di determinazione del reddito e un metodo analitico, basato sulla contrapposizione tra ricavi e costi¹⁴.

Il legislatore del TUIR (ma, in generale, quello della riforma fiscale degli anni '70) ha preferito fornire una propria nozione di attività agricola che, per quanto attiene all'oggetto del presente lavoro, ovvero alle coltivazioni fuori suolo, tra le altre cose, fa ancora, invece, riferimento al «terreno». Le modifiche introdotte con l'art. 2, comma 6, L. n. 350/2003 per adeguare la definizione tributaria del reddito agrario alla mutata nozione civilistica di impresa agricola, infatti, non hanno inciso in alcun modo sugli elementi qualificatori del primo, che continuano a far riferimento esplicito al fondo. L'art. 32 TUIR, invero, definisce il reddito agrario come una parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati «nei limiti della potenzialità del terreno» nell'esercizio di attività agricole «su di esso» ed elenca ancora tra le attività agricole «la coltivazione del terreno». È vero che, per quanto attiene alle attività cosiddette connesse, si utilizza

la locuzione «ancorché non svolte sul terreno», ma ciò non significa che si possa prescindere da esso, richiedendosi per tali attività che le stesse riguardino prodotti «ottenuti» (e non “ottenibili”, come per i mangimi nell’attività di cui alla lett. b)) prevalentemente dalla coltivazione del fondo o dall’allevamento ivi svolto.

Lo stesso art. 56-*bis* TUIR, rubricato “Altre attività agricole”, per poter accordare un regime paracatastale di tassazione del reddito¹⁵ (di impresa), per i prodotti diversi da quelli di cui all’art. 32, comma 2, lett. c), pretende la condizione che siano «ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo (...)», in assenza della quale l’attività risulterebbe, *sic et simpliciter*, commerciale.

È quindi il limite generico della «potenzialità» del fondo (art. 32, comma 1, TUIR) che funge da discriminine generale tra le due categorie di reddito; limite che viene declinato, per alcune attività agricole, nei limiti specifici poi dettati dal comma 2 del medesimo articolo, superati i quali, l’attività diventa commerciale come statuito esplicitamente dall’art. 55 TUIR (sottoponendo al regime del reddito di impresa le «attività indicate alle lett. b) e c) del comma 2 dell’art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti»).

Per le attività di coltivazione svolte sul terreno non viene in realtà specificato alcun limite, e ciò perché il limite si configura in sé nella resa del terreno medesimo e nelle tecniche di coltivazione dello stesso, che ne possono aumentare, con un migliore impiego «del capitale d’esercizio e del lavoro di organizzazione» (art. 32, comma 1), la produttività.

Per quanto, dunque, la presenza del terreno debba ancor oggi essere considerata, pur in presenza di una mutata concezione in ambito civilistico, fondamentale nel capo delle imposte dirette, nemmeno in passato le attività vivaistiche (che utilizzano in molte fasi strutture fisse o serre) sono state di per sé ritenute non agricole¹⁶ quando il terreno ne costituiva fattore produttivo essenziale.

Con l’art. 31, comma 3, L. n. 724/1994, le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l’utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, vengono definitivamente inserite nella lett. b) del comma 2 dell’art. 32 TUIR, insieme all’allevamento, con ciò confermando, a livello normativo, la natura agraria del reddito da coltivazione fuori suolo. Con l’art. 3, comma 4, L. n. 662/1996, viene, poi, modificato il limite dell’agrarietà introdotto dalla normativa del 1994¹⁷, sostituendolo con quello attuale, che richiede che la superficie adibita alla produzione non ecceda il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste.

La scelta del legislatore non è stata, quindi, quella di inserire le attività di coltivazione fuori suolo (di cui quelle in serra rappresentano l’esempio più noto e classico) tra quelle di coltivazione di cui alla lett. a) dell’art. 32 – scelta apparentemente più logica per affinità oggettive – bensì tra quelle di allevamento, per le quali il fondo appare ancora indispensabile come luogo ove si producono potenzialmente¹⁸ i mangimi necessari per lo svolgimento dell’attività, ancorché non ne sia indispensabile la loro reale produzione sul terreno. Assimilazione, quindi, ad un’altra attività agricola, l’allevamento, dove il fondo è indispensabile come supporto dell’attività consistente nell’espletamento di una fase importante del ciclo biologico dell’animale, ma non ne

è richiesta l'indispensabilità come fattore produttivo delle unità foraggere. Anche nella produzione in serra o, meglio, attraverso strutture fisse o mobili, il fattore terra, intesa come suolo produttivo, non appare indispensabile, potendo il completamento di una fase importante del ciclo biologico della pianta avvenire in bancali, cassoni o altre strutture fisse o mobili sospese sul terreno e in più piani. Questo, indubbiamente, conferma la correttezza della scelta operata dalla norma: il limite della potenzialità del terreno rimane, dunque, limite generico, ma lo stesso, per le attività di coltivazione di cui alla citata lett. a) che si svolgono di fatto sul terreno agricolo-suolo, permane come limite strutturale, mentre, per quelle fuori suolo, viene declinato in un limite specifico di potenzialità che, al pari dell'attività di allevamento (limite consistente nei mangimi ottenibili per almeno un quarto del terreno), viene rapportato al fondo attraverso il limite specifico del doppio della superficie del terreno su cui la produzione stessa insiste.

Non vi può essere, quindi, alcun dubbio¹⁹ che l'attività di coltivazione idroponica (anche nella *species*, aeroponica) svolta attraverso strutture fisse (o mobili) rientri, per le imposte dirette, nell'attività agricola. E ciò, indipendentemente dalle dimensioni dell'impresa agricola e degli investimenti attuati. Per quanto, infatti, nelle colture idroponiche, gli investimenti sostenuti siano spesso ingenti, le dimensioni dell'azienda agricola non possono incidere sulla natura dell'attività stessa qualora sia svolta sul terreno agricolo-suolo ed anche senza l'apporto dello stesso come puro fattore di produzione. Si pensi non tanto alle colture idroponiche su substrato – che, per quanto inerte, può essere assimilato al terreno come fattore produttivo – ma a quelle prive di esso (come l'aeroponica) per le quali si potrebbe dubitare, in assenza della lett. b) del comma 2 dell'art. 32 TUIR, della natura agricola dell'attività, che, invece, proprio per essere definita attraverso il prodotto («attività dirette alla produzione di vegetali» e non all'attività di «coltivazione») e per avere il legislatore posto un limite specifico di potenzialità pari al doppio della superficie su cui insiste la produzione, rientrano a pieno titolo nelle attività fiscalmente agricole. Se, quindi, per entità dell'investimento le produzioni in strutture fisse su bancali o assimilabili superassero il limite suddetto, ciò non influirebbe in alcun modo sulla natura del reddito prodotto entro i limiti, che rimarrebbe agrario, ma nemmeno su quella del reddito eccedente che ricadrebbe nel reddito di impresa (e si ribadisce, solo per l'eccedenza) e verrebbe calcolato in base a costi e ricavi oppure in base al regime paracatastale di cui all'art. 56-*bis* TUIR, a seconda se si tratti di impresa individuale o meno, tema sul quale si ritornerà nel paragrafo 4.

2. Alla luce di quanto detto nel precedente paragrafo, ai fini delle imposte dirette, il fondo agricolo appare, dunque, ancora indispensabile, ancorché la produzione sullo stesso, nel caso delle colture idroponiche, di fatto non avvenga, insistendo, invece, sulle apposite strutture sospese in bancali, cassoni o altri macchinari più sofisticati e tipici di tali produzioni. Ci si chiede, tuttavia, a questa stregua, se sia possibile spingersi ad affermare che la produzione possa avvenire, pur in presenza del fondo agricolo, in strutture fisse non insistenti sul terreno medesimo.

Le strutture fisse o mobili di cui alla più volte citata lett. b) dell'art. 32, comprendono sicuramente le serre, anche se queste ultime, a parere di chi scrive, non esauriscono la categoria delle stesse. Le colture idroponiche, spesso, come si è detto nel paragrafo 1, richiedono spazi per ospitare sofisticati macchinari per la semina, la fertirrigazione, il taglio, ecc., che non trovano capienza negli angusti spazi riservati dalle leggi e dai provvedimenti regionali, per le serre, a tali usi²⁰. Tali impianti, e le colture idroponiche ad essi relative, sono normalmente ospitati in fabbricati in muratura (sviluppati anche in altezza) che non possono rientrare nel concetto di serra. Che in ambito fiscale e catastale vi sia una differenza tra i due concetti risulta evidente da una serie di elementi. Dal punto di vista tributario, semplicemente confrontando il citato art. 32, comma 2, lett. b), che parla, appunto, di strutture fisse o mobili, anche provvisorie (concetto più ampio di quello di serra), con i commi 4-*bis* dell'art. 28 e 4 dell'art. 34 TUIR che, invece, si riferiscono più specificamente alle serre.

Ai fini catastali, l'art. 3 del D.M. n. 28/1988, ha invece stabilito che *«a meno di una ordinaria autonoma suscettibilità reddituale, non costituiscono oggetto di inventariazione i seguenti immobili: (...) b) serre adibite alla coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale»*. Con la riforma del catasto (D.L. n. 557/1993), tuttavia, si è stabilito che ogni fabbricato deve essere iscritto al relativo catasto al fine di consentire il censimento di tutti gli edifici, ivi compresi i fabbricati rurali, fino a quel momento iscritti al catasto terreni. Dal combinato disposto, pertanto, solo le serre (intendendosi per tali quelle che permettono la coltivazione sul terreno) non devono essere allibrate al catasto fabbricati, mentre i fabbricati rurali devono essere ivi censiti; intendendosi per tali anche quelli destinati alla «protezione» delle piante, come esplicitamente statuito nell'art. 42 TUIR.

Non si può non evidenziare come la prassi²¹ – al fine di risolvere il contrasto interpretativo fra l'art. 3 del D.M. n. 28/1988 e il disposto del D.L. n. 90/1990 (che ha introdotto il comma 4-*bis* all'art. 25 TUIR, oggi art. 28) in ordine *«all'obbligo di iscrivere al Catasto terreni delle superfici adibite alle colture prodotte in serra, con attribuzione di reddito dominicale ed agrario, rispetto alla esclusione dai citati redditi dei manufatti riservati alla “protezione” delle piante, ai sensi della lettera d) dell'art. 39 TUIR (oggi art. 42) del DPR 917/86 perché riconosciuti, per loro destinazione, costruzioni rurali»* – abbia, in passato, distinto i due manufatti in base agli specifici usi a cui dovrebbero essere destinati: le serre, alla coltivazione ivi praticata che a tal fine richieda speciali apparecchiature di riparo e/o riscaldamento; i fabbricati rurali, alla «mera protezione» delle piante allo stato vegetativo, sempreché le stesse risultino prodotti delle colture praticate nell'azienda a cui i manufatti sono asserviti. Se, da un lato, dunque, veniva chiarito che le mere serre non devono essere iscritte nel catasto fabbricati, mentre ivi devono essere iscritti, come rurali, i fabbricati adibiti alla protezione delle piante (art. 39, oggi 42, lett. d), TUIR), dall'altro, veniva espressamente definito fabbricato rurale solo quello dedicato alla mera «protezione» delle piante, non già quello all'interno del quale si svolgono le colture fuori suolo, sul quale l'Amministrazione finanziaria in quella sede non si esprimeva²².

Con il D.L. n. 557/ 1993, all'art. 9, vengono definiti i fabbricati rurali, distinguendoli in abitativi (comma 3) e strumentali (comma 3-*bis*). Le nuove disposizioni finiscono col sovrapporsi al portato dell'art 42 TUIR, e fanno sì che l'elencazione di quest'ultimo sia solo indicativa, anche per la disciplina di maggior dettaglio contenuta nell'art. 9 citato, che diviene così la disciplina di riferimento sia a fini fiscali in senso stretto, sia catastali²³. I fabbricati rurali strumentali vengono inquadrati, a partire dal 1998, come le «*costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile*²⁴ e in particolare destinate: a) alla protezione delle piante (...)».

Data la preminenza della disciplina dell'art. 9 e il carattere esemplificativo dell'elenco dei fabbricati rurali ivi indicato, e vista la definizione generica introdotta dal comma 3-*bis*, che individua come rurali i fabbricati strumentali necessari allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c., all'interno del quale, si è visto, ricadono le coltivazioni fuori terra o in coltura idroponica, appare evidente come non possa essere messo in dubbio il carattere rurale del fabbricato destinato strumentalmente a tali attività, all'interno del quale viene svolta la stessa e trovano anche ricovero tutti i macchinari indispensabili.

Dopo questo *excursus* in merito alla natura di fabbricato rurale strumentale dell'immobile destinato a tali attività, è possibile affrontare il problema che ci siamo inizialmente posti in merito alla possibilità che, pur nella necessaria presenza del fondo agricolo, il fabbricato all'interno del quale venga svolta l'attività idroponica non sia situato sullo stesso.

Il comma 4, del citato art. 9 dispone che «*fermi restando i requisiti previsti dal comma 3, si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso comune o in comuni confinanti*». Il riferimento al comma 3, che si occupa degli immobili rurali ad uso abitativo, e non di quelli strumentali, potrebbe far ritenere irrilevante ai nostri fini la norma, anche se non si può non tener conto che il suddetto riferimento risale al testo dell'art. 9 in vigore dal 1993, mentre il comma 3-*bis*, nella prima versione, è stato introdotto molto dopo, nel 1998 con il D.P.R. n. 139²⁵. Inoltre, la formulazione del comma 4, nella parte in cui esordisce con «*fermi restando i requisiti previsti dal comma 3*» potrebbe essere interpretata come un modo per affermare che solo per quelli abitativi, per i quali sono richiesti una serie di requisiti, non necessari per quelli strumentali²⁶, i requisiti medesimi continuano ad essere richiesti anche se il fabbricato rurale non insiste sul terreno cui è asservito. Potrebbe essere il caso del requisito minimo di superficie non richiesto per quelli strumentali, per i quali, quindi, pur operando il comma 4, non sarebbe risultata necessaria alcuna precisazione. Il comma 4 troverebbe, dunque, applicazione anche per quelli strumentali.

Ed in effetti, la stessa Agenzia, in sede di interpello, in un caso di un fabbricato rurale strumentale, ma ubicato in un comune confinante con quello ove si trovava il terreno coltivato, dopo aver affermato la necessità dell'azienda agricola – e, comunque, non invocando mai direttamente il comma 4 – confermava in linea teorica la natura

rurale del cespite strumentale non ubicato sul fondo, senza la necessità di verificare l'esistenza di altri requisiti²⁷.

Stando così le cose, sarebbe quindi possibile che una azienda agricola idroponica sia ubicata in un fabbricato rurale non insistente sul fondo agricolo, purché quest'ultimo sussista, ed anche se lo stesso non sia oggetto dell'attività di coltivazione; attività operata, invece, con le tecniche fuori suolo all'interno del fabbricato medesimo. Tale situazione evidenzia una anomalia che richiederebbe, indubbiamente, un intervento legislativo: basterebbe, infatti, il possesso di un terreno agricolo per sdoganare come fiscalmente agricola una attività di coltura fuori terra operata in un fabbricato rurale non insistente sul fondo medesimo, attività che, invece, in assenza del fondo darebbe luogo ad attività imprenditoriale. Trattasi di un atteggiamento ipocrita del legislatore che potrebbe essere superato semplicemente transitando, al pari di quanto avvenuto in campo civilistico, la nozione fiscale di impresa agricola da una concezione ancora "terrenocentrica" ad una basata sul ciclo biologico della pianta, che consentirebbe, quindi, alle colture fuori terra di rimanere agricole anche se svolte in fabbricati rurali non insistenti sul fondo. Un mutamento normativo di tal fatta favorirebbe anche il recupero dei fabbricati industriali abbandonati, implicherebbe un minor consumo del territorio, oltre a tutti i vantaggi derivati dalle colture fuori serra di cui si è detto *supra*.

3. L'applicazione concreta dell'art 32, comma 2, lett. b) alle colture fuori terra presenta anche problemi interpretativi ed applicativi pratici connessi alla, non sempre agevole, trasposizione delle conoscenze tecniche che attengono alle colture idroponiche altamente specializzate alle coltivazioni fuori suolo con metodi tradizionali, sulle cui conoscenze è evidentemente "tagliata" la norma. Si è detto che le coltivazioni in serra costituiscono sicuramente la fattispecie più nota di coltivazione fuori suolo e che il legislatore tributario le richiama esplicitamente, per i redditi agrari, nell'art. 34, comma 4, TUIR (che a sua volta richiama l'art. 28, comma 4-*bis* nei redditi dominicali), ove si statuisce che il reddito delle «*superfici adibite alle colture prodotte in serra o alla funghicoltura*», in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, è determinato mediante l'applicazione della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia.

Tale norma, sicuramente applicabile a tutte le colture idroponiche, anche svolte all'interno di fabbricati rurali²⁸, non fornisce, tuttavia, alcuna definizione di serra. Di essa si trovano invece definizioni ad altri scopi in atti normativi primari e secondari, come leggi o decreti regionali, che tra l'altro non appaiono tra loro univoche²⁹.

Il limite di cui all'art. 32, lett. b), appare costruito sul concetto di serra tradizionale e sulle caratteristiche tipiche delle stesse, normalmente³⁰ edificate su strutture in parte fisse o mobili e sviluppate in orizzontale, talvolta su non più di pochi piani fuori terra, per la gran parte del fondo agricolo. Le colture idroponiche vengono, invece, spesso realizzate con ingenti investimenti in fabbricati rurali (e, quindi, con strutture fisse in muratura) di dimensioni più ristrette, in pianta, rispetto alle serre tradizionali, costruiti su fondi agricoli³¹ e sfruttando in verticale l'altezza dell'edificio (cosiddette *vertical farm*). La coltivazione avviene, poi, mediante macchinari per la semina, la

fertirrigazione, la crescita e il taglio, fasi che vengono espletate con un elevato grado di automazione. La crescita avviene o utilizzando molteplici piani orizzontali sovrapposti di più piccole dimensioni rispetto alle serre tradizionali (che, per contro, sfruttano in orizzontale la gran parte del fondo) o attraverso specifici macchinari all'interno dei quali si sviluppa la pianta. È il caso, ad esempio, delle macchine germogliatrici a forma cilindrica (che non si sviluppano, quindi, in piano) e che servono a creare le condizioni ottimali per la germinazione del seme e dello sviluppo della pianta.

Queste caratteristiche tecniche, apparentemente irrilevanti da un punto di vista fiscale, in realtà pongono non pochi problemi nella concreta attuazione della norma tributaria che pone il limite specifico di potenzialità del suolo nel doppio della superficie su cui insiste la produzione. La stessa prassi³² aveva affermato che «*dalla letterale formulazione della norma deve desumersi che per verificare la condizione posta dalla legge occorre fare riferimento alla superficie sulla quale insiste la produzione (ripiani o bancali) e non già quella coperta dalla struttura*».

È realmente molto difficile trasporre dei concetti che attengono alle tecniche agricole di coltivazione a terra o nelle serre tradizionali alle tecniche, altrettanto agricole, di coltivazione idroponica.

Invero, spazi occupati dalla terra e costituenti superfici utili indispensabili per la crescita, anche in termini di distanze tra le piante in ragione della tipologia dei diversi prodotti coltivati, nelle colture idroponiche possono subire un effetto parzialmente sostitutivo con i diversi fattori della crescita usati, quali il substrato, la soluzione nutritizia, la stessa aria e la stessa acqua (nelle diverse quantità e caratteristiche) indispensabili anch'essi all'ottenimento del prodotto con tali tecniche. D'altro canto, è assolutamente logico che in un fabbricato agricolo dedicato alla coltivazione idroponica, avvenendo la coltivazione fuori terra, si cerchi di massimizzare l'area dedicata alla crescita delle piante (per massimizzare il prodotto e, quindi, il risultato economico), di talché appare evidente come volumi (e relative superfici) quali, ad esempio, i *plenum* indispensabili per la circolazione dell'aria con determinate modalità funzionali alla crescita idroponica della pianta, vengano previsti solo ove fondamentali – al pari del fattore terra nelle colture a terra – per ottenere la produzione, costituendone fattore produttivo. Se, infatti, si intende massimizzare l'investimento e non fossero indispensabili alla crescita, tali superfici verrebbero logicamente impiegate nella produzione e non apparentemente in modo infruttifero. Ecco, quindi, che nel calcolo delle superfici «sulle quali insiste la produzione» si dovrebbero considerare tali anche quelle funzionali alla crescita idroponica quali fattori sostitutivi della terra. Al pari, nelle macchine germogliatrici, si dovrebbe tener conto della somma delle superfici interne riferite alle singole macchine³³.

Ma le problematiche applicative non finiscono qui. I classici fattori della produzione agricola sul terreno (terra, acqua, luce) non possono, nell'ambito della coltivazione idroponica, essere assunti semplicemente nello stato e nella composizione in cui sono rinvenibili in natura (*rectius*: nello stato naturale), ma necessitano di un trattamento che solo determinate apparecchiature sono in grado di assicurare (ad esempio, creando

umidità, calore, luce e incrementando la capacità produttiva della terra, risultati altrimenti non conseguibili naturalmente “fuori terra”).

Se tale è il processo produttivo nel quale si completa il ciclo biologico della pianta, invero, tutti gli spazi destinati ad ospitare gli impianti per il trattamento – e direi adattamento – dei citati fattori produttivi alla tipologia di coltivazione idroponica impiegata devono essere considerati strettamente funzionali ad essa, posto che sugli stessi insistono fattori produttivi (e/o apparecchiature per la produzione degli stessi) in parte sostitutivi di quelli rinvenibili in natura.

Non si può non evidenziare poi che, ai fini dell’applicazione del limite di cui alla lett. b), i dati della superficie del terreno e quelli della superficie su cui complessivamente si realizza la produzione, devono essere determinati con criteri omogenei.

Se cerchiamo di trarre una conclusione sul punto con riferimento alle colture fuori suolo, possiamo affermare che, data la loro natura agricola, sia da un punto di vista civilistico (svolgono l’intero o la gran parte del ciclo biologico della pianta) sia fiscale (produzione dei vegetali attraverso strutture fisse o mobili), le stesse danno luogo a reddito fondiario nei limiti in cui la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio della superficie su cui insiste la stessa, dovendosi interpretare il concetto di superficie di produzione in modo teleologico ed evolutivo: il mutamento delle normali tecniche agrarie di coltivazione in serra con tecniche e impiego di macchinari che realizzano un effetto sostitutivo dei fattori della produzione agraria classici impongono una esegesi del concetto di superficie di produzione che non può prescindere da tale mutamento, pena la tassazione con modalità più gravose di tali fattispecie, che invece, anche per i vantaggi ritraibili in termini di minor consumo del territorio, minor inquinamento e maggiore sostenibilità, dovrebbero, semmai, al contrario, essere favorite. In queste situazioni, dunque, l’interpretazione di «superficie sulla quale insiste la produzione», come proposta dalla citata prassi, dovrà essere sia di natura teleologica, sia di natura estensiva-evolutiva³⁴ ricomprendendo anche quelle zone della produzione nella struttura fissa dove vengono prodotti o trattati i fattori della produzione utilizzati nelle colture fuori terra, produzioni e trattamenti, si è detto, innovativi rispetto al modello della coltivazione a terra o in serre classiche.

4. Si è visto nel paragrafo 1 come le colture idroponiche necessitino spesso di investimenti di capitali ingenti che richiedono anche il ricorso al credito, ciò che spinge l’impresa di coltivazione fuori terra verso l’adozione di forme organizzative di tipo societario.

In questi casi, con riferimento alla produzione eccedente il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste, è necessario indagare se possa trovare applicazione, per le società agricole, la previsione di cui all’art. 56-bis, comma 1, TUIR, – sicuramente applicabile agli imprenditori individuali – a norma del quale *«per le attività dirette alla produzione di vegetali esercitate oltre il limite di cui all’articolo 32, comma 2, lettera b), il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell’ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente»*.

A tal riguardo, deve, anzitutto, essere evidenziato che il comma 4 del medesimo art. 56-bis statuisce che le disposizioni dei primi tre commi «*non si applicano ai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice*». Anche l'art. 90 TUIR, comma 1, nell'ambito del reddito di impresa, stabilisce, in generale, che la tassazione catastale prevista per i cosiddetti immobili patrimonio non trova applicazione per i redditi dominicali e agrari dei terreni derivanti dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32, «*pur se nei limiti ivi stabiliti*»³⁵.

A differenza, quindi, dell'imprenditore agricolo individuale – il quale, come s'è visto, determina con criteri paracatastali (anche) il reddito (d'impresa) derivante dalla produzione realizzata sulla superficie eccedente i limiti – le società e gli enti commerciali in genere, devono determinare il reddito d'impresa secondo criteri analitici, sia per la parte di attività svolta nei limiti dell'agrarità, sia per quella svolta oltre tali limiti, non trovando, di conseguenza, nemmeno applicazione nei confronti degli stessi la norma di favore di cui all'art. 56-bis, comma 1, TUIR.

A norma dell'art. 1, comma 1093, della L. n. 296/2006, tuttavia, «*le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi*»³⁶.

Pertanto, anche la società agricola che svolga attività idroponica, al pari dell'imprenditore individuale, può determinare, su opzione, il reddito con criteri catastali nei limiti della produzione non eccedente, per superficie, il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste. È stato precisato che il reddito prodotto entro i limiti mantiene, in ogni caso, in capo alla società agricola, la natura di reddito d'impresa, ancorché lo stesso non venga determinato in modo analitico mediante contrapposizione di ricavi e costi³⁷.

Superato l'ostacolo di cui all'art. 90 TUIR, diviene doveroso verificare, però, se l'esclusione di cui al comma 4 dell'art. 56-bis, per i redditi eccedenti i limiti, riguardi o meno anche le società agricole.

L'art. 3, comma 2, del Decreto interministeriale 27 settembre 2007, n. 213³⁸, ha disposto che «*il reddito derivante dal contemporaneo svolgimento di attività imprenditoriali non ricomprese nella determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi va calcolato secondo le ordinarie regole per la determinazione del reddito di impresa*».

La norma di secondo grado testé richiamata, nel far riferimento, in modo non poi così chiaro, al «*contemporaneo svolgimento di attività imprenditoriali*», potrebbe in verità portare a ritenere che solo per le attività diverse da quelle di natura “oggettivamente” agricola la società agricola debba determinare il proprio reddito contrapponendo i ricavi e i costi relativi alle medesime e che, pertanto, alla produzione eccedente i limiti di cui all'art. 32 TUIR – rientrando oggettivamente nell'ambito della medesima attività agricola – trovi applicazione la previsione di cui all'art. 56-bis³⁹.

Tale interpretazione, tuttavia, non può essere condivisa. Invero, tanto il comma 1093 della L. n. 296/2006, quanto il citato art. 3, comma 2 del Decreto interministeriale n. 213/2007, richiamano unicamente l'art. 32, e non mai l'art. 56-*bis* TUIR⁴⁰. Né è ritraibile dalle norme alcun elemento che distingua attività “oggettivamente” agricole da attività “oggettivamente” imprenditoriali, le seconde distinguendosi dalle prime in base al superamento o meno dei limiti posti dal legislatore, a nulla influenzando la natura dell'attività.

Si deve concludere, pertanto, che per le società agricole svolgenti attività idroponica solo il reddito prodotto entro i limiti di cui all'art. 32 TUIR gode del trattamento agevolato dettato da tale norma, mentre il reddito relativo alla produzione eccedente *«va calcolato secondo le ordinarie regole per la determinazione del reddito di impresa»*.

5. Le colture idroponiche, si è visto, pur presentando vantaggi non indifferenti connessi alle migliori rese e qualità del prodotto, al minor consumo di territorio e al contenimento dell'inquinamento, richiedono ingenti investimenti di capitali per sopportare i maggiori costi degli impianti e delle strutture, investimenti che implicano l'adozione di strumenti societari, spesso di capitali, maggiormente idonei a fungere da collettori per gli investitori.

A differenza di quanto avviene nel campo civilistico, per quanto il terreno agricolo svolga ancora una funzione non trascurabile nella nozione fiscale di attività agricola, il ruolo dello stesso nelle colture fuori terra può limitarsi a quello di *sedes* dei fabbricati rurali nei quali viene svolta l'attività o, addirittura, come elemento di contorno concretizzante formalmente l'azienda agricola, laddove l'attività idroponica venga svolta in fabbricati rurali non insistenti sul fondo medesimo. A questa stregua, svincolare da quest'ultimo tale nozione, agganciandola, come nel diritto civile, al ciclo biologico della pianta, non solo risulterebbe atteggiamento meno ipocrita da parte del legislatore, dato il ruolo di natura formale svolto da tale elemento, ma consentirebbe un recupero di parte del patrimonio immobiliare urbano oggi dismesso e abbandonato. Tale mutamento porterebbe anche con sé, sicuramente, criteri e limiti di agrarietà più precisi senza incorrere nei dubbi insorgenti in tutte quelle operazioni ermeneutiche di tipo estensivo-evolutivo conseguenti alla trasposizione di conoscenze da un sistema produttivo (quello idroponico) ad un altro (quello agricolo in serra, classico).

A presiedere, poi, dall'opportunità o meno di mantenere ancora in essere, in Italia, il sistema catastale di tassazione dell'agricoltura (in presenza, nel contempo, di un sistema europeo di sostegno all'agricoltura), se si ritenesse ancor oggi prematuro un intervento del legislatore volto ad adeguare la nozione di attività agricola a quella civilistica, e dato il ricorso ingente a capitali di investimento che le colture idroponiche richiedono, sarebbe sufficiente, quantomeno per non penalizzarle rispetto a quelle classiche – che non richiedono tali investimenti e quindi il ricorso a strutture societarie – rendere applicabile il regime paracatastale di tassazione dei redditi eccedenti i limiti anche alle società agricole.

Note:

¹ Cfr. TESI R., *Le colture fuori suolo in orticoltura e floricoltura*, Bologna, 2002, 1-8; LEONI S., *Colture senza suolo in ambiente mediterraneo*, Bologna, 2003, 5 ss. Si suole distinguere, tra le colture che utilizzano il substrato solido (sabbie, torba, argilla, lana di roccia, ecc.), quelle che utilizzano l'irrigazione a goccia da quelle che usano l'irrigazione con tecnica del flusso-riflusso, e, tra quelle in mezzo liquido (senza substrato), quelle che impiegano il cosiddetto *floating system*, da quelle che usano la *Nutrient film Technique* (NFT) e, infine, da quelle che usano la tecnica aeroponica basata su un impiego minimo di soluzione nutritiva che viene spruzzata direttamente sulle radici. Sull'argomento si veda anche TITTARELLI F. - ORTOLANI L., *La coltivazione fuori suolo in agricoltura biologica: aspetti tecnici e normativi*, Relazione redatta nell'ambito dell'attività prevista per il progetto VIVAINBIO finanziato dal Mipaaf – SAQ X, reperibile al sito https://www.sinab.it/sites/default/files/C1_Finale%20fuori%20suolo_Progetto%20Vivainbio.pdf.

² Le colture fuori terra vengono così classificate in funzione delle modalità con cui avviene l'alimentazione delle stesse: a ciclo aperto con soluzione sempre fresca (poco utilizzata e, addirittura, vietata in certi Stati, come l'Olanda, per il rilascio nell'ambiente degli eccessi e per l'uso elevato di acqua) o a ciclo chiuso con soluzione nutritiva recuperata. Quest'ultima, pur maggiormente costosa in termini di investimento iniziale, presenta un impatto ambientale molto basso.

³ A parità di condizioni, rispetto alle colture a terra, aumenta l'entità delle produzioni per l'assenza di patogeni nel substrato, per l'assenza di competizione tra le piante finalizzata al nutrimento e per le migliori e più stabili condizioni ambientali nella produzione in serra.

⁴ L'elevato livello di automazione in tutte le fasi della produzione (dalla miscelazione, dosaggio e controllo dei parametri della soluzione nutriente, alla preparazione dei substrati, alla crescita con il controllo automatizzato dell'irraggiamento luminoso, fino al taglio e al confezionamento) riduce il costo del personale in azienda, mentre la naturale eliminazione di fasi tipiche delle colture a terra, come la preparazione del terreno, riduce il costo degli interventi agronomici.

⁵ Avvenendo la coltivazione in ambiente chiuso, la produzione si sviluppa in verticale nei più moderni impianti (cosiddette *vertical farms*), anche per diversi piani, ben più dei due massimi previsti, come si vedrà, dalla normativa tributaria per le coltivazioni in serra.

⁶ I risparmi nei consumi di acqua possono, a seconda delle tecniche idroponiche usate, arrivare al 90% rispetto ad una coltura a terra (ad esempio, nei casi di colture su substrato con ricircolo).

⁷ Alcune società di certificazione biologica negano il rilascio della certificazione alle colture idroponiche, così come taluni consorzi di coltivatori convenzionali negano a tali colture il marchio IGP: cfr. PARDOSSI A., *Le colture fuori suolo in Italia: stato attuale e prospettive di sviluppo*, nel workshop "I sistemi di coltivazione fuori suolo a ciclo chiuso", Pisa, ottobre 2005. Evidenzia analoghi problemi, negli Stati Uniti, BIRKBY J., *Vertical farming*, in *ATTRA Sustainable Agriculture*, NCAT, 2016, 5, consultabile sul sito <https://attra.ncat.org/wp-content/uploads/2019/05/verticalfarming.pdf?>

⁸ Così, MALORGIO F., *Le colture fuori suolo per le produzioni floricole di serra*, in *Quaderni ARSIA*, 2004, 5, 57, consultabile sul sito http://www.demetralab.it/download/Q.%205_2004%20floroAc.pdf; BENKE K. - TOMKINS B., *Future food-production systems: vertical farming and controlled-environment agriculture*, in *Sustainability: Science, Practice and Policy*, 2017, 19 ss.

⁹ Così CARROZZA A., *Lezioni di diritto agrario*, Milano, 1988, 10; e, in particolare, per le colture idroponiche, MASSART A., *Contributo alla determinazione del concetto giuridico di "agricoltura"*, in *Riv. dir. agr.*, 1974, I, 312, IDEM, *Serricoltura*, in CARROZZA A. (a cura di), *Dizionari di diritto privato. Diritto agrario*, Milano, 1983, 757.

¹⁰ Per GERMANÒ A., *L'impresa agricola*, in *Dir. e giur. agr., alim, amb.*, 2001, 510, la «fase necessaria» è rappresentata da una «tappa di apprezzabile durata», mentre per COSTATO L., *Corso di diritto agrario*,

Milano, 2004, 116; IDEM, *Il nuovo articolo 2135 del Codice civile*, in *Studium Iuris*, 2001, 995 e ss., tale fase deve comportare un accrescimento dell'essere vivente.

¹¹ Osservava la Corte di Cassazione, sez. I, sent., 5 dicembre 2002, n. 17251, in *Il Fallimento*, 2003, 11, 1156 ss. (con nota di MINUTOLI G., *Il «nuovo» imprenditore agricolo tra non fallibilità e privilegio codicistico del coltivatore diretto*): «In particolare con riguardo all'attività agricola principale, che rappresenta il profilo di maggior rilievo, se non altro perché oggetto della doglianza in esame, a differenza di quanto previsto nella previgente icastica disposizione normativa, la modifica legislativa considera la "possibilità" e non più "la necessità", di utilizzare il fondo per il suo esercizio, relegando tale utilizzazione ad un fatto meramente potenziale. Ciò che conta, in sostanza, è che il prodotto possa essere ottenuto utilizzando – in astratto – il fondo, anche se – in concreto – esso venga realizzato fuori da esso, escluso, comunque, il caso in cui, neppure in linea teorica, del fondo possa farsi a meno. (...) Pur abbandonando l'immagine del soggetto che opera con o sulla terra, che l'inciso testuale "coltivazione del fondo" contenuto nell'art. 2135 c.c. in esame suggestivamente evoca, data la valenza tecnica della nozione di coltivazione, che, come si è detto, conosce strutture agricole altamente meccanizzate, al fine, anche di evitare ingiusta estensione del privilegio dell'esonero dal fallimento (ovvero al fine di non escludere, se così si può dire, il diritto di fallire) in situazioni che nulla hanno di agricolo se non la mera natura del prodotto, occorre accertare, oggi più di ieri, che vi sia un collegamento fra il processo produttivo ed il fondo, comunque esso si atteggi, non necessariamente di sfruttamento imprescindibile della forza genetica dell'humus, come presumibilmente ha immaginato il legislatore, ma anche di semplice supporto strumentale, anche limitato o parziale, purché, però, vi sia, e che valorizzi la funzione del fondo nell'ambito della produzione, senza omologarlo a qualsiasi altro elemento idoneo a costituire mera base o forma di stanziamento della stessa, rendendolo cosa fungibile, e, come tale, di nessuna incidenza sul ciclo produttivo». Così anche Corte Cass., sez. I, 8 agosto 2016, n. 16614, e sez. VI, ord., 6 maggio 2019, n. 11841. In dottrina, per evitare una portata eccessivamente espansiva della teoria del ciclo biologico, ritengono che quest'ultima debba essere accompagnata dalla verifica che le attività possano essere utilmente effettuate anche attraverso lo sfruttamento del fondo, pur potendosene in concreto prescindere, GOLDONI M., *Commento all'art. 1, Decreto Legislativo 18 maggio 2001, n. 228*, in *Riv. dir. agr.*, 2002, 221; CASADEI E., *Commento agli artt. 1 e 2 D.lgs. 228/01*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2001, 730; GERMANÒ A., *op. cit.*, 513. Ritengono che sia sufficiente che il fondo rustico fornisca anche solo la sede ove svolgere l'attività agricola ROMAGNOLI E., *Il "fondo" nell'art. 2135, vecchio e nuovo, codice civile*, in *Dir. e giur. agr., alim., amb.*, 2001, 498 e FELLAH V., *Il fondo rustico alla luce del nuovo art. 2135 cod. civ.*, in *Riv. dir. agr.*, 2003, I, 65.

¹² Che le coltivazioni idroponiche rientrino civilisticamente nell'ambito dell'attività agricola, trova ulteriore conferma nel fatto che, recentemente, il legislatore, ha disposto che «considerata la particolare situazione di emergenza del settore agricolo, ed il maggiore conseguente sviluppo di nuove pratiche colturali fuori suolo applicate alle coltivazioni idroponica e acquaponica, per le quali è necessaria valorizzazione e promozione, l'Istituto nazionale di statistica, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, definisce una specifica classificazione merceologica delle attività di coltivazione idroponica e acquaponica ai fini dell'attribuzione del codice ATECO» (art. 78, comma 3-decies, D.L. n. 18/2020, come modificato dall'art. 224 D.L. n. 34/2020, convertito con modificazioni dalla L. n. 77/2020). Così, a decorrere dal 2021, sono stati introdotti i codici ATECO 01.13.21, e 01.19.21, relativi alla coltivazione (rispettivamente di ortaggi e di fiori) «in colture protette fuori suolo» e nelle note esplicative è stato specificato il riferimento all'attività idroponica (così si legge nel documento ISTAT "L'Istat adotta la classificazione ATECO 2007, aggiornamento 2021" del 19 ottobre 2020).

¹³ Proprio perché finalizzata a definire in modo preciso i contorni del mercato comune, sembra più incentrata sulla tipologia dei prodotti agricoli, invece, la nozione di attività agricola di matrice comunitaria (art. 38, TFUE), ancorché alcune norme regolamentari successive (ad esempio, l'art. 2, Reg. n. 73/2009, così come il precedente abrogato Reg. n. 1782/2003) spingano verso una definizione più generale. Cfr., anche per i riferimenti dottrinali sul punto, INTERDONATO M., *L'impresa agricola e il sostegno comunitario all'agricoltura. Trattamento tributario*, Padova, 2006, 11.

¹⁴ Esiste, tuttavia, una zona grigia di redditi derivanti da attività oggettivamente agricole che eccedono taluni limiti, i quali, pur ricadendo da un punto di vista qualificatorio nel reddito di impresa, vengono determinati comunque con criteri catastali. Cfr. MULEO S., *I vivaisti: imprenditori agrari o imprenditori commerciali?*, in *Agr.*, 2009, II, 15, HOFFER D., *Come calcolare il reddito da allevamento*, in *L'informatore agrario*, 2010, XXVI, 65 e FONTANA C., *La fiscalità delle imprese agricole*, Torino, 2017, 166-167. È proprio con riferimento a una di queste attività, quella della coltivazione in serra, che ci si soffermerà oltre nel testo.

¹⁵ Il reddito di impresa viene calcolato applicando ai corrispettivi IVA un coefficiente di redditività del 15%.

¹⁶ Già nel 1976, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, fondando il proprio convincimento sul normale ciclo agrario, confermavano la natura agricola della coltivazione in vivaio, attività che, per definizione, viene, in moltissime fasi, svolta attraverso le serre, in cassoni o bancali. Così si esprimevano, con lungimiranza, nella sent. 13 luglio 1976, n. 2684: «*Ai fini della distinzione fra reddito agrario e reddito commerciale od industriale (...) nella nozione di "normale ciclo produttivo agrario" vanno comprese la trasformazione e manipolazione del prodotto del suolo, fino al momento in cui venga reso consumabile e vendibile, e, quindi, anche il collocamento del prodotto medesimo, ove questo sia strumentale al miglior godimento del suolo, e non si concretizzi in un'autonoma impresa commerciale od industriale, estranea alla coltivazione del fondo. Ne consegue con riguardo alla produzione agricola di piante in vivaio che l'attività di messa a dimora delle piante medesime sui fondi degli acquirenti non può essere di per sé considerata come separata e scissa dal "normale ciclo" di quella produzione, in quanto, nel concorso delle indicate circostanze, essa configura un complemento del ciclo medesimo*». L'Amministrazione finanziaria confermava, con la ris. 7 febbraio 1981, n. 9/2810 come «*l'attività di collocamento in luogo delle piante*» fosse una naturale modalità di vendita dei prodotti del vivaio, per la quale trovano applicazione le disposizioni contenute nell'art. 28 TUIR (ora art. 32 TUIR), mentre non potessero considerarsi agricole le attività di manutenzione periodica delle piante vendute e dei parchi pubblici e privati o di cessione di piante e fiori acquistati presso terzi. Quest'ultime sono state incluse dall'Agenzia delle Entrate, ris. 29 gennaio 2018, n. 11/E, tra le attività agricole connesse solo qualora subiscano un processo di manipolazione consistente nella pulitura, potatura e invasamento, e sempre che sussista il fondamentale requisito della prevalenza. La Commissione tributaria centrale (sent. 22 gennaio 1962, n. 6120 e sent. 11 dicembre 1986, n. 9534) aveva già in passato affermato che il processo di coltura in serra, pur richiedendo mezzi e capitali notevoli, deve essere inquadrato nell'ambito dell'esercizio normale dell'agricoltura, che viene confermato da fattori quali la natura del prodotto, la sua qualità, il periodo di maturazione. Anche la Suprema Corte (Cass., sent. 24 luglio 1996, n. 6662) si era già espressa nel senso che, in considerazione del fatto che l'evoluzione tecnologica «*consente di attuare lo sfruttamento della terra con mezzi diversi da quelli tradizionali, non può dubitarsi che la coltivazione delle piante e dei fiori messi a dimora nel terreno costituisce una coltivazione agraria, anche se siano allocate in serre coperte o scoperte, calde o fredde; ciò in quanto la serra costituisce soltanto uno strumento utilizzato per la coltivazione, ma non fa venir meno il collegamento con il fattore terra e la conseguente riconduzione dell'attività a quella agricola*», ed ha ricondotto nell'ambito del reddito agrario quello ritratto da un soggetto mediante l'utilizzo di «*serre, installate su basamenti in muratura, coperte con materiale plastico ai lati ed al tetto, e dotate di impianti di irrigazione a pioggia e di riscaldamento*». In dottrina, sull'argomento, vedi MULEO S., *op. cit.*, 15.

¹⁷ In verità, non chiarissimo («*se la superficie adibita alla produzione è coltivata per almeno la metà del terreno su cui la produzione insiste*») e, in ogni caso, tale da richiedere una coltivazione fuori serra. Interessante anche il riferimento del testo del 1994 alla definizione delle «*coltivazioni industriali di vegetali*» e dei «*requisiti delle strutture fisse e mobili*», non più presente nel testo post modifica del 1996, da attuarsi con decreto del Ministro delle risorse agricole, alimentari e forestali, d'intesa con il Comitato permanente delle politiche agroalimentari e forestali di concerto con il Ministro delle Finanze. L'individuazione di coltivazioni industriali di vegetali lasciava intendere, quindi, la volontà del legislatore, poi sfumata, di trattare le stesse all'interno del reddito di impresa.

¹⁸ «Con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno», recita infatti l'art. 32 TUIR e non "ottenuti".

¹⁹ Per quanto la stessa prassi abbia stabilito, con la circ. 15 maggio 1997, n. 137/E che «qualora il suolo non venga utilizzato per la coltivazione, rientrano nel ciclo agrario soltanto le produzioni svolte su non più di due ripiani o bancali», lo stesso Ministero delle Finanze, con ris. 26 settembre 2000, n. 148/E tuttavia – dopo aver ricordato che «l'attività di produzione di funghi, esercitata tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, è produttiva di reddito agrario solo se svolta su una superficie che non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste» – ha affermato che l'attività descritta dall'azienda istante «sviluppata su sei piani sovrapposti, non possa considerarsi produttiva di reddito agrario, in quanto eccedente il limite previsto dall'art. 29 del TUIR (...). Ne consegue che l'attività di funghicoltura svolta dall'azienda non deve essere considerata agraria, bensì industriale, e che il reddito prodotto a fronte dell'attività descritta costituisce reddito d'impresa». Le conclusioni cui è giunto il Ministero, ad avviso di chi scrive, non sono condivisibili, posto che si deve ritenere che l'attività svolta nei limiti del doppio della superficie dà sempre luogo a reddito agrario e solo l'eccedenza genera reddito d'impresa. In tal senso, fra gli altri, FONTANA C., *op. cit.*, 223.

²⁰ Si rinvia alla nota 29 successiva.

²¹ Circ. min. 9 settembre 1993, n. 3.

²² Nella ris. min. 2 maggio 1989, n. 551009, veniva in precedenza ribadito ciò che era già stato affermato nella Relazione ministeriale illustrativa all'art 39 TUIR (ora 42), ovverosia che le parole «protezione delle piante» sono state inserite nella lett. d) «per chiarire che anche le serre rientrano fra le costruzioni rurali non produttive di reddito dei fabbricati».

²³ Così LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2020, 681 ss.; circ. 27 maggio 1994, n. 73/E che ritiene implicitamente abrogato l'art. 39 TUIR, ora 42.

²⁴ In realtà, nella prima formulazione della norma nel 1998, il riferimento era alle attività fiscalmente agricole di cui all'art. 29 TUIR (oggi 32).

²⁵ Per poi essere definitivamente modificato con il D.L. n. 159/2007.

²⁶ Il comma 3 dispone che i fabbricati abitativi sono considerati rurali se soddisfano le seguenti condizioni che si riportano sinteticamente: a) l'edificio deve essere utilizzato quale abitazione dal titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale, ovvero dall'affittuario o da altri soggetti individuati dalla norma; b) i soggetti di cui alla precedente lett. a), tranne alcune eccezioni, devono essere IAP; c) l'edificio deve essere asservito ad un terreno di almeno 10.000 mq (o di almeno 3.000 mq nel caso di colture specializzate in serra o di funghicoltura o altre colture intensive, ovvero in caso di terreni ubicati in terreni montani); d) il volume d'affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve essere superiore alla metà del suo reddito complessivo. Il comma 3-bis, invece, ricomprende tra i fabbricati rurali gli immobili semplicemente usati come strumentali alle attività agricole, elencando esemplificativamente alcuni usi considerati tali, ma senza richiedere alcun requisito diverso.

²⁷ Nella risposta all'interpello – in cui il contribuente nella situazione sopra descritta chiedeva se fosse possibile considerare rurale un immobile in assenza di un fondo della superficie richiesta dal comma 3, proponendo la soluzione interpretativa in senso favorevole – l'Agenzia delle Entrate (Risposta n. 369 del 10 settembre 2019) così si esprimeva: «Si deve osservare che, affinché si possa riconoscere come rurale un fabbricato strumentale all'esercizio dell'attività agricola, è necessaria, in linea generale, la presenza dei terreni, altrimenti il concetto stesso di strumentalità perderebbe di significato. Ad esempio, la strumentalità all'attività di coltivazione dei terreni deve necessariamente prevedere, per logica, la presenza dei terreni. Pertanto, in relazione agli immobili strumentali all'esercizio dell'attività agricola, si deve accertare che esista l'azienda agricola, ossia deve essere riscontrata la presenza di terreni e costruzioni che congiuntamente siano, di fatto, correlati alla produzione agricola. Pertanto, nel condividere la soluzione interpretativa prospettata dall'istante in merito all'applicazione del comma 3-bis, si rappresenta che l'effettivo riscontro nel caso concreto del rispetto dei requisiti previsti da tale disposizione può essere verificato solo in sede di attività di accertamento».

²⁸ Cfr. LEO M., *op. cit.*, 606, il quale ritiene che la norma trovi applicazione nell'ipotesi in cui manchi un reddito catastale del terreno, come avviene nelle serre. A parere di chi scrive, tale circostanza

riguarda anche le altre strutture fisse o mobili eventualmente accatastate come fabbricati rurali, per le quali manca il reddito dei terreni e, per l'art. 42, comma 1, TUIR, anche il reddito dei fabbricati, in quanto rurali, e, quindi, esclusi da tale categoria. Sul punto anche FORMICA P. - STAINO A., *Ai nuovi "coltivatori indoor" va garantito lo stesso regime fiscale degli agricoltori "tradizionali"*, in *il fisco*, 2021, 20, 1936 ss.

²⁹ La Regione Veneto, ad esempio, con la L.R. n. 11/2004 e la D.G.R. n. 172/2010, avente ad oggetto la «*Individuazione delle caratteristiche tecnologiche che distinguono le diverse tipologie di serre, nonché gli elementi accessori al loro funzionamento*», al par. 2.1., ha definito serra «*un manufatto di protezione (semiforzatura o forzata) praticabile, atto a creare, per la maggior parte della superficie coperta (> 80%) le condizioni climatiche più favorevoli alla propagazione e all'allevamento delle piante erbacee, arbustive e arboree. Le superfici non direttamente adibite alla coltivazione delle piante (max 20%, riferite a ogni singola terra) comprendono, ad esempio, spazi di collegamento tra aree interne alla stessa ed anche con altre strutture aziendali (...)*». La Regione Lazio ha, con L.R. 12 agosto 1996, n. 34, disciplinato ai fini urbanistici la serra limitando al massimo le opere murarie. Si segnala, invece, che la Regione Lombardia non ha fornito una disciplina organica delle serre per quanto Legambiente abbia indicato la legislazione del Veneto come esempio virtuoso da seguire (si veda in tal senso il documento prodotto da Legambiente nel 2019 dal titolo «*Il settore delle serre fisse e mobili in Regione Lombardia: le ragioni di una (urgente) riforma complessiva*»).

³⁰ Si è usato tale avverbio non a caso. In passato la norma tributaria stessa, a fini definitivi, parlava di «*esercizio normale dell'agricoltura*» operando un rinvio implicito ai corrispondenti concetti della scienza e tecnica agraria nei limiti in cui il significato appaia compatibile con la *ratio* del rinvio. Così MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 145. Sul grado di indeterminazione della definizione, cfr. anche LUPU R., *Diritto tributario - parte generale*, Milano, 1995, 32.

³¹ Si veda il paragrafo precedente, anche per le motivazioni alla base di tale scelta e le critiche alle norme che la impongono.

³² Circ. n. 137/E/2007, cit.

³³ Così FORMICA P.- STAINO A., *op. cit.*, 1036.

³⁴ Una volta chiarito che alle coltivazioni idroponiche svolte in strutture fisse si applica il limite del doppio della superficie su cui insiste la produzione al pari delle tipiche produzioni in serra, e prima di stabilire se quel limite debba o meno essere rispettato in modo rigido, ci si dovrebbe chiedere perché sia stato posto quel limite e in quella misura. La spiegazione non potrebbe che risiedere nella circostanza che il legislatore abbia ritenuto che permangano nell'esercizio normale dell'agricoltura le coltivazioni in strutture fisse nelle quali la produzione, qualunque essa sia, venga al massimo raddoppiata, per effetto dell'utilizzo delle strutture fisse medesime, rispetto alle stesse colture a terra. Se, come pare, quindi, il limite è stato fissato facendo sempre riferimento alle colture classiche a terra, l'applicazione rigida dello stesso alle innovative colture idroponiche che utilizzano fattori produttivi in parte diversi (ad esempio, i substrati) e in parte in diversa composizione a seguito di trattamenti (aria, soluzione nutritiva, ecc.), comporterebbe una mortificazione della *ratio* del limite, e, quindi, una disparità di trattamento con le colture classiche. L'interpretazione teleologica, quindi, consentirebbe di far fronte al mutamento e all'innovazione delle tecniche di coltivazione, rapportando il limite ad esse e alle diverse composizioni dei fattori produttivi utilizzati. Illuminanti le parole di TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, 370 e ss.: «*L'uso dell'argomento teleologico è legato alle fortune di alcune scuole giuridiche moderne, in particolare la "giurisprudenza teleologica" e "la giurisprudenza degli interessi". Anche al di fuori di queste scuole il suo uso si va diffondendo, soprattutto quando si tratta di decidere l'estensione di un enunciato normativo antico a situazioni nuove. In questi casi l'argomento teleologico funziona come opposto all'argomento a contrario e come concorrente dell'argomento analogico. All'opposto dell'argomento a contrario, e come quello analogico, serve a motivare l'estensione di significato, cioè a interpretare l'enunciato normativo come esprime una norma che include nel proprio disposto la situazione nuova e non prevista; a differenza di quello analogico, che si basa sulla somiglianza della fattispecie, l'argomento teleologico si basa sulla opportunità di disciplinare allo stesso modo le fattispecie anche se diverse: potrebbe dirsi che l'argomento analogico si basa su analogia strutturale e quello teleologico su analogia funzionale. Non*

è raro che i due argomenti cospirino e che ad analogie strutturali corrispondano analogie funzionali».
Sui limiti di tale tipo di interpretazione nel diritto tributario, MELIS G., *op. cit.*, 197 ss.

³⁵ Cfr. INTERDONATO M., *op. cit.*, 45.

³⁶ La scelta di distinguere in base a limiti dimensionali basati sulla forma giuridica della società, escludendo dall'opzione le spa è stata criticata in dottrina: STEVANATO D., *Capacità economica agricola e forma societaria tra criteri catastali ed effettivi*, in *Dial. trib.*, 2008, I, 41; FONTANA C., *op. cit.*, 30 ss.

³⁷ Così si è espressa l'Agenzia delle Entrate con circ. n. 50/E/2010, conformemente al disposto dell'art. 3, comma 1, del Decreto interministeriale n. 213/2007.

³⁸ Regolamento recante «Modalità applicative per l'opzione per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in attuazione dell'articolo 1, commi 1093 e 1095, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007)».

³⁹ Su questa, come si vedrà, minoritaria posizione secondo la quale anche le società agricole possono determinare il reddito d'impresa con criteri catastali anche relativamente alla parte eccedente il doppio della superficie, PILLON STORTI M., *Fiscalità della produzione di vegetali in serra*, in *La Lente sul Fisco*, 2016, 33, 8.

⁴⁰ In senso conforme, in dottrina, FONTANA C., *op. cit.*, 297, nota 520, che chiaramente indica tra le «attività imprenditoriali non ricomprese nella determinazione del reddito ai sensi dell'articolo di cui sopra» quelle esercitate oltre i limiti ivi indicati. Nello stesso senso, DE LEONARDIS I., *Le società agricole e l'opzione per la determinazione del reddito su base catastale*, in *Agricoltura*, 2010, 6, 9, la quale ha affermato che «per le società agricole, diverse dalle società semplici, non risulta applicabile l'art. 56-bis concernente, tra l'altro, la determinazione forfetaria del reddito per le attività agricole svolte oltre i limiti dell'art. 32»; MOGOVORICH S., *I problemi operativi della tassazione agevolata delle società agricole*, in *il fisco*, 2010, 40, 6479; BORGOGGIO A., *Società agricole. Determinazione del reddito su base catastale*, in *il fisco*, 2010, 37, 6052; D'AGOSTINO G. - POGGIANI F.G., *La disciplina tributaria delle società agricole*, in *il fisco*, 2011, 7, 1037.