

MAURIZIO INTERDONATO

L'IMPRESA AGRICOLA
E IL SOSTEGNO COMUNITARIO
ALL'AGRICOLTURA

TRATTAMENTO TRIBUTARIO

Prefazione di

LORIS TOSI

CEDAM

S A C G I O

Gratuito, esente da IVA (art. 2 c. 3^e
Lett. d - D.P.R. 633/1972)



M. INTERDONATO, L'IMPRESA AGRICOLA E IL SOSTEGNO COMUNITARIO
ALL'AGRICOLTURA
ISBN 88-13-26249-3

MAURIZIO INTERDONATO

L'IMPRESA AGRICOLA
E IL SOSTEGNO COMUNITARIO
ALL'AGRICOLTURA

TRATTAMENTO TRIBUTARIO

Prefazione di
LORIS TOSI



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
2006

Ad Alessandra e Valentina

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© Copyright 2006 by Cedam - Padova

ISBN 88-13-26249-3

A norma della legge sul diritto d'autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro.

Stampato in Italia - Printed in Italy

Centrofotocomposizione Dorigo - Padova
Stampa: Grafiche TPM S.r.l. - Padova

INDICE SOMMARIO

Prefazione	Pag. XI
Premessa	» XV

CAPITOLO I IL REGIME FISCALE DELL'IMPRESA AGRICOLA

1. La nozione giuridica di impresa agricola e la necessità di fornirne una definizione nel diritto tributario ai fini dell'indagine	Pag. 1
2. Imprese agricole individuali e società semplici	» 14
2.1. Regime naturale: determinazione dell'imponibile sulla base del reddito medio ordinario	» 20
2.2. Regime naturale: determinazione ulteriormente forfetaria del reddito	» 27
2.3. Regime opzionale: determinazione analitica del reddito ..	» 39
3. Società di persone, società di capitali e società cooperative agricole	» 45
3.1. Regime fiscale dei contributi (cenni)	» 51
3.1.1. Contributi in conto esercizio (art. 85, comma 1, lett. g e h, T.u.i.r.)	» 52
3.1.2. Contributi in conto capitale (art. 88, comma 3, lett. b, T.u.i.r.)	» 54
3.1.3. Contributi in conto impianti	» 55
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	» 56

CAPITOLO II	
LE MISURE D'AUTO DEL PIANO DI SVILUPPO RURALE	
E IL LORO TRATTAMENTO TRIBUTARIO	
1. Il sostegno comunitario all'agricoltura: inquadramento generale	Pag. 62
2. Sulla tassabilità in generale dei contributi comunitari nel settore agricolo	» 67
3. Sulla necessità sotto il profilo metodologico di delimitare l'ambito di indagine	» 69
4. Misura 1: Investimenti nelle aziende agricole	» 72
5. Misura 2: Insediamento dei giovani in agricoltura	» 85
6. Misura 3: Formazione	» 86
6.1. Sottomisura 3A): Formazione nel settore agricolo	» 86
6.1.1. Azione 1: Iniziative formative collettive	» 87
6.1.2. Azione 2: Iniziative formative individuali	» 87
6.2. Sottomisura 3B): Formazione nel settore forestale	» 88
7. Misura 4: Pre pensionamento	» 89
8. Misura 5: Zone svantaggiate e soggette a vincoli ambientali	» 91
8.1. Sottomisura 5A): Aree soggette a svantaggi di tipo naturale	» 91
9. Misura 6: Agroambiente	» 92
9.1. Sottomisura 6.1: Sistemi di produzione a basso impatto e tutela della qualità	» 92
9.1.1. Azione 2 e 3: Agricoltura integrata e agricoltura biologica	» 92
9.1.2. Azione 4: Fasce tamponi	» 93
9.2. Sottomisura 6.2: Conservazione delle risorse	» 96
9.2.1. Azione 5: Colture intercalari di copertura	» 96
9.2.2. Azione 6: Incentivazione delle culture a fini energetici	» 97
9.3. Sottomisura 6.3: Mantenimento della biodiversità	» 98
9.3.1. Azione 7: Allevamento di razze animali in via di estinzione	» 98
9.3.2. Azione 8: Ripristino e conservazione biotipi e zone umide	» 99
9.3.3. Azione 9: Messa a riposo pluriennale	» 101
9.3.4. Azione 10: Interventi a favore della fauna selvatica	» 103
9.3.5. Azione 15: Conservazione di varietà di specie vegetali a rischio di estinzione	» 104
9.4. Sottomisura 6.4: cura e conservazione del paesaggio agricolo	» 104

9.4.1. Azione 11: Conservazione di prati stabili di pianura, conversione di seminativi in prati stabili.	Pag. 105
Azione 12: Conservazione e recupero di prati e pascoli di collina e montagna	» 107
9.4.2. Azione 13: Introduzione e conservazione di stepie e boschetti	» 107
9.4.3. Azione 14: Mantenimento di elementi del paesaggio rurale Veneto	» 109
10. Misura 7: Miglioramento delle condizioni di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli	» 110
11. Misura 8: Imboschimento di superfici agricole	» 114
12. Misura 9: Altre misure forestali	» 116
12.1. Sottomisura 9.1: Imboschimento dei terreni non agricoli	» 116
12.2. Sottomisura 9.3: Miglioramento economico, ecologico e sociale delle foreste	» 117
12.2.1. Azione 1: Investimenti forestali a prevalente finalità economica.	» 117
- Azione 2: Interventi forestali a prevalente finalità ecologica	» 117
12.2.2. Azione 3: Interventi forestali a prevalente finalità sociale	» 118
12.3. Sottomisura 9.4: Raccolta, trasformazione e commercializzazione dei prodotti della selvicoltura	» 119
12.4. Sottomisura 9.5: Progetti di filiera ed ecocertificazione	» 121
12.5. Sottomisura 9.6: Associazionismo forestale	» 122
12.6. Sottomisura 9.7: Ricostituzione dei boschi danneggiati da fattori catastrofici naturali e da incendi.	» 123
- Sottomisura 9.9: Strumenti di prevenzione	» 123
12.7. Sottomisura 9.9: Mantenimento e miglioramento della stabilità ecologica delle foreste	» 124
13. Misura 10: Miglioramento fondiario	» 125
14. Misura 12: Avviamento di servizi di sostituzione e di assistenza alla gestione delle aziende agricole	» 125
14.1. Sottomisura 12A): Servizi di sostituzione nelle aziende agricole	» 125
14.2. Sottomisura 12B): Assistenza alla gestione alle imprese agricole	» 126
15. Misura 13: Commercializzazione di prodotti agricoli di qualità	» 128
15.1. Sottomisura 13D): Associazionismo dei produttori agricoli	» 130

16. <i>Misura 14:</i> Servizi essenziali per l'economia e la popolazione rurale	Pag. 131
16.1. <i>Sottomisura 14A):</i> Coordinamento del servizio di raccolta dei rifiuti provenienti da attività produttiva agricola	» 131
16.2. <i>Sottomisura 14B):</i> Istituzione del centro di informazione permanente dell'osservatorio innovazione e dell'osservatorio economico per il sistema agroalimentare e lo sviluppo rurale	» 133
17. <i>Misura 15:</i> Rinnovamento e miglioramento dei villaggi e protezione e tutela del patrimonio rurale	» 133
18. <i>Misura 16:</i> Diversificazione delle attività legate all'agricoltura	» 134
18.1. <i>Sottomisura 16A):</i> Agriturismo	» 134
18.2. <i>Sottomisura 16B):</i> Diversificazione delle attività aziendali	» 136
19. <i>Misura 17:</i> Gestione delle risorse idriche in agricoltura. - <i>Misura 18:</i> Sviluppo e miglioramento delle infrastrutture rurali connesse allo sviluppo dell'agricoltura	» 138
20. <i>Misura 19:</i> Incentivazione delle attività turistiche e artigianali	» 139
21. <i>Misura 22:</i> Ingegneria finanziaria	» 141

PREFAZIONE

Lo sviluppo dell'economia, dalla rivoluzione industriale in avanti, ha privilegiato indubbiamente i settori della produzione e dei servizi a discapito del settore primario. L'esigenza di sostenere, comunque, all'interno dell'economia europea un nucleo efficiente del settore agricolo e non delocalizzabile per la sua importanza, sia in termini di risorse impiegate, sia in termini strategici, è stata quindi il principale motore della politica comunitaria di sostegno all'agricoltura.

Le concrete modalità con cui si è cercato di attuare tali politiche hanno generato un sistema normativo complesso che si sviluppa in un intreccio di fonti comunitarie, nazionali e regionali di non sempre facile interpretazione.

La dinamica del mercato dei prodotti agricoli, influenzata senza dubbio dalle politiche di sostegno comunitario, ha visto crescere le dimensioni dell'impresa agricola la quale, al pari delle imprese di produzione, ha privilegiato sempre più il fattore capitale sul fattore lavoro.

Il crescere delle dimensioni dell'impresa agricola ha posto il legislatore tributario di fronte al problema se mantenere nei confronti degli imprenditori agricoli che avessero assunto maggiori dimensioni e idonee forme (società di capitali e società cooperative) il regime fiscale basato sul sistema della rendita catastale e tarato su un prototipo di impresa agricola di stampo preindustriale o, al contrario, assimilare le stesse in tutto e per tutto alle imprese commerciali assoggettandole al regime di tassazione in base a bilancio.

L'assenza di validi e ragionevoli motivi per mantenere in capo a soggetti, spesso in tutto e per tutto simili per investimenti effettuati, per personale occupato e risorse impiegate, ad imprese commerciali di medie dimensioni, un sistema di tassazione in ogni caso «agevolato» come

CAPITOLO III GLI AIUTI DIRETTI IN AGRICOLTURA E IL LORO TRATTAMENTO FISCALE

1. Il regime del pagamento unico	Pag. 143
1.1. Titoli storici	» 148
1.2. Titoli storici vincolati	» 151
1.3. Titoli da riserva	» 152
2. Ulteriori aiuti	» 153
<i>Osservazioni conclusive</i>	» 155
<i>Indice degli autori</i>	» 161

quello fondato sulla rendita catastale, ha portato il legislatore ad abbracciare la seconda opzione, finendo così col differenziare al proprio interno il regime fiscale dell'impresa agricola a seconda delle forme del soggetto esercente l'attività e prima ancora in ragione delle modalità di svolgimento di quest'ultima.

Tali scelte hanno moltiplicato i sistemi di tassazione nel settore privato, complice anche la volontà di mantenere all'interno della normativa in tema di reddito d'impresa sistemi comunque forfetari di determinazione del reddito dell'impresa agricola. L'autore, nel primo capitolo, affronta, appunto, l'analisi dei regimi fiscali dell'impresa agricola, distinti in ragione del tipo di soggetto esercente l'attività e delle modalità di svolgimento della stessa e si sofferma, in particolare, sulle differenze tra la nozione civilistica e quella fiscale di impresa agricola.

Proprio a causa del carattere agevolativo della normativa tributaria ci si trova a fare i conti con una nozione di attività agricola che favorisce la produzione agricola in senso stretto (coltivazione, allevamento, ecc.) penalizzando le altre attività agrarie di trasformazione, commercializzazione e di terziarizzazione (lavori eseguiti per terzi ed altri).

L'impresa agraria è chiamata oggi non solo alla mera funzione produttiva, ma anche a garantire la sicurezza alimentare, a conservare il patrimonio rurale, a tutelare l'equilibrio ecologico, nonché a fornire fonti energetiche rinnovabili. Il legislatore tributarario, invero, ha cercato di adeguare il regime fiscale dell'impresa agricola alle nuove funzioni che questa è chiamata a svolgere; ancorché la rigida interpretazione della prassi – criticata dall'autore – abbia in buona parte vanificato gli sforzi legislativi.

Se si tiene conto che le aziende multifunzionali presentano valori unitari di produzione, di valore aggiunto e di impiego di manodopera tre volte maggiori rispetto alle aziende tradizionali⁽¹⁾, si comprende come la strada da imboccare debba essere quella opposta, volta a ricomprendere nell'ambito del regime forfetario tutte le attività connesse, per lo meno quelle intese come tali sotto il profilo civilistico.

Nel secondo e terzo capitolo si affrontano, invece, i problemi emer-

genti nella tassazione dei contributi comunitari in agricoltura distinguendo gli aiuti del piano di sviluppo rurale dai cosiddetti aiuti diretti. Infatti, nell'ambito del variegato scenario impositivo descritto, l'individuazione del corretto regime fiscale degli aiuti comunitari al settore agricolo non risulta sempre agevole ed il presente contributo fornisce un utile approfondimento, e costituisce un utile strumento, per affrontare e risolvere le molteplici problematiche emergenti in questo settore.

Problematiche che oscillano da questioni generali, quali la tassabilità stessa degli aiuti, a problemi più contingenti, quali l'inquadramento delle singole sottomisure e azioni in cui si dipanano i vari aiuti allo sviluppo rurale o, quali l'influenza del recentissimo sistema del pagamento unico degli aiuti diretti sul regime impositivo degli stessi.

I continui riferimenti alla disciplina comunitaria degli aiuti consentono un inquadramento sistematico della materia estremamente utile sia sotto il profilo scientifico, sia sotto il profilo pratico.

Nell'opera si tiene conto, anche, delle principali caratteristiche dei nuovi fondi europei per il finanziamento della politica agricola comune, che andranno a sostenerne le misure d'aiuto della prossima programmazione, ciò che, non solo si dimostra utile sotto il profilo sistematico, consentendo una visione di lungo periodo della politica agricola comune, ma appalesa chiaramente i mutamenti che stanno interessando l'intervento dell'Unione europea nel settore agricolo, i principi ai quali è ispirato e gli obiettivi che intende raggiungere.

Per ogni misura d'intervento sono stati inseriti dei veri e propri «racconti» normativi fra gli aiuti attualmente vigenti nel nostro Paese e quelli che si renderanno disponibili nel prossimo periodo di programmazione (2007-2013).

In tal senso, l'analisi compiuta dall'autore si rivela, dunque, importante per comprendere la direzione che, per il prossimo futuro, il legislatore comunitario intende intraprendere in tema di aiuti al settore privato, nonché le ragioni che stanno a fondamento delle principali misure di sostegno attuali e future.

Ed è proprio l'individuazione della *ratio* degli aiuti comunitari che ci costringe, infine, ad un'inevitabile riflessione sull'adeguatezza del sistema impositivo italiano sotto questo particolare aspetto. Invero, come si avrà modo di evincere da un'attenta lettura dell'opera, non risulta

⁽¹⁾ Dati ISTAT, *Statistiche dell'agricoltura*, 2002, p. 38, in www.istat.it.

sempre giustificabile, a parer nostro, il diverso trattamento fiscale a cui sono sottoposte le varie misure in ragione della forma assunta, delle modalità di svolgimento dell'attività e delle opzioni adottate dall'imprenditore agricolo.

Evidentemente tale riflessione dovrebbe portare, in futuro, ad una rivedizione unitaria della materia che si appalesi come frutto di una scelta, consapevole e compatibile con i principi e con le finalità dell'ordinamento comunitario, del legislatore tributario nazionale. Anzi, come propone l'Autore nelle osservazioni conclusive, tale rivedizione potrebbe riguardare l'intero sistema agricolo contemporaneando le politiche fiscali in agricoltura con quelle di sostegno comunitario al settore.

Prof. Loris Tosi

PREMESSA

Quando si parla di impresa agricola nel diritto tributario si ha sempre la sensazione di affrontare un argomento che, a differenza di altri nell'ambito di riferimento, presenta caratteri di relativa immutabilità nel tempo.

Dietro parte della normativa in commento, per vero, si respirano ancora le teorie che distinguevano nell'ambito della rendita fondiaria il profitto minimo dall'extraprofитto, teorie alle quali si può ancora ricongnoscere l'attuale distinzione tra redditi dominicali e redditi agrari⁽¹⁾.

Certo il legislatore ha innovato sotto diversi aspetti la disciplina (ad esempio, con riferimento alle tecniche agronomiche del *substrato* o del *fuori suolo*), ciò nondimeno, sotto altri, non solo l'opera di rinnovamento non vi è stata – pur rivelandosi necessaria visto il progredire dei metodi e delle tecniche di produzione – ma, addirittura, appare difficile ritrovare le fonti in cui l'attuale normativa affondale le proprie radici. Invero, laddove si cerchi, per meglio interpretarne il contenuto, di indagare le origini di alcune norme, si finisce inevitabilmente col risalire a disposizioni datate, spesso valide solo in parte per l'intervento di leggi successive, oppure ancora tacitamente sostituite da disposizioni più recenti che, tuttavia, trascurano di riprenderne gli elementi essenziali pur riproporrendone il contenuto; ciò che, al di là delle difficoltà create all'interprete, finisce inevitabilmente col ripercuotersi sul grado di certezza dell'intero corpo normativo.

(1) Il riferimento va alle teorie dei fisiocratici A. Smith e G. B. Say, secondo i quali la rendita fondiaria discendeva dalla naturale fecondità del suolo. Sul punto, per una ricostruzione storica, si veda VIZZINI, *Fabbricati e terreni nell'imposizione diretta erariale*, Milano, 1964, p. 183.

D'altra parte, le difficoltà interpretative delle disposizioni in materia catastale, su cui poggia buona parte del regime tributario dell'impresa agricola (sul quale ci si soffermerà nel capitolo I), non rappresentano altro che la conseguenza della verità delle medesime. Tale circostanza, unitamente all'assenza di un'adeguata e strutturale opera di aggiornamento delle rendite (realizzata, purtroppo, sino ad oggi solo attraverso indiscriminati aumenti percentuali), ha oramai sottratto, dalla base, al sistema forfetario di tassazione dei redditi fondiari qualsiasi ambizione di effettività.

Il regime di determinazione catastale del reddito – per quanto, forse⁽²⁾, non coerente col principio di effettività della capacità contributiva – è stato, comunque, mantenuto in vita dal legislatore allo scopo di valorizzarne l'indubbio carattere agevolativo, indispensabile per sostenere un comparto, come quello agricolo, gravato da numerosi problemi di ordine storico, economico e sociale⁽³⁾.

Peraltra, proprio il carattere agevolativo ha imposto all'legislatore nel recente passato di creare un distinguo fra i vari operatori del settore e, sotto tale aspetto, prima le società di capitali e, successivamente, anche le società di persone commerciali sono state escluse da detto regime agevolatorio per essere attratte al regime di determinazione analitica del reddito. Quello forfetario è rimasto, invece, sino ad oggi, applicabile alle imprese individuali, società semplici ed enti non commerciali sul presupposto, non scritto, che le imprese esercitate in tale forma, in quanto piccole o medie per dimensioni, fossero meritevoli di un trattamento agevolato.

L'aver indicato in un elemento formale – la veste giuridica assunta – il fattore in grado di individuare il regime fiscale applicabile, ha creato, però, degli effetti indesiderati.

⁽²⁾ Si veda la nt. 45 del cap. I.

⁽³⁾ Si ricordino, a solo titolo d'esempio e senza pretese di esaustività, le espropriazioni attuate con la riforma fondiaria del 1950, che causarono la frammentazione delle proprietà terriere, con le conseguenti difficoltà delle nuove imprese a produrre sufficienti quantità di beni; la progressiva meccanizzazione del settore primario, che, se da un lato consentì agli imprenditori di gestire aziende di maggiori dimensioni, dall'altro diminuì le esigenze di manodopera del comparto agrario, ciò che, unitamente allo sviluppo industriale, causò lo spopolamento delle campagne. Sul punto si veda anche quanto si dirà nel capitolo II, par. I.

Per rendersi conto delle ripercussioni che la scelta legislativa ha avuto, ed ha a tutt'oggi, sul comparto agricolo è sufficiente esaminare le statistiche del settore. Le imprese individuali, le società semplici e gli enti non commerciali, rappresentano oggi numericamente la quasi totalità delle imprese del settore agricolo (circa il 95%)⁽⁴⁾ in grado di produrre quasi il settanta per cento della produzione. Se è pur vero che la produzione agricola in Italia risulta parcellizzata in tante micro imprese, non vi è dubbio che il regime fiscale agevolativo riservato alle imprese individuali, società semplici ed enti non commerciali abbia spinto gli operatori del comparto a scegliere tali forme di gestione a discapito di altre, forse più adatte al rafforzamento patrimoniale e finanziario, indispensabile per raggiungere dimensioni ottimali di mercato.

Il problema non è sfuggito al legislatore che nel disegno di legge finanziaria per il 2007⁽⁵⁾, in corso di approvazione durante la correzione delle ultime bozze del presente lavoro, sembra voler disporre, al fine di incentivare la forma societaria⁽⁶⁾, che anche le società di persone commerciali e le società a responsabilità limitata con determinati requisiti (c.d. «società agricole»)⁽⁷⁾) possano optare per il regime di determinazione del reddito di cui all'art. 32 T.u.i.r.. Tale soluzione, tuttavia, a parere di chi scrive, non risolverebbe i problemi testé esposti.

Vero è, infatti, che il difetto preminente del regime fiscale dell'impresa agricola è l'aver discriminato le modalità di determinazione del reddito sulla base della forma giuridica assunta dall'impresa piuttosto che su altri parametri maggiormente rispettosi del principio della capacità contributiva, quali il volume dei ricavi o del fatturato, il numero degli occupati o altri requisiti dimensionali idonei a distinguere effettivamente le piccole e medie imprese agricole, meritevoli di essere agevolate, da quelle più grandi. Non sembra, pertanto, corretto cercare di incentivare, ripetendo un errore del passato, la forma societaria in agri-

⁽⁴⁾ Dati INEA, *L'agricoltura italiana conta*, 2005, p. 26, in www.inea.it.

⁽⁵⁾ Atto Camera 1746-bis approvato dal Consiglio dei Ministri il 29 settembre 2006 e presentato per l'approvazione alla Camera in data 1° ottobre 2006 dall'attuale Ministro dell'economia e delle finanze Padua Schioppa.

⁽⁶⁾ Art. 155, comma 1, del disegno di legge cit. in nt. 5.

⁽⁷⁾ Tali società sarebbero quelle disciplinate dall'art. 2 del D.L. n. 99 del 29 marzo 2004. L'opzione in parola sarebbe, invece, preclusa a tutte le altre società di capitali.

coltura attraverso un semplice allargamento delle tipologie di soggetti che possono beneficiare di quel regime, senza tener conto delle effettive dimensioni delle imprese agricole.

Tantomeno appare sensato differenziare, escludendola, la società per azioni agricola, atteso che proprio quella forma giuridica si presa, meglio di altre, ad essere utilizzata dalle imprese del settore per travalicare i confini del mercato nazionale. In un settore in cui si dovrebbero incentivare le imprese che si affacciano ai circuiti di mercato internazionali – esigenza nota allo stesso legislatore come dimostra la proposta di sgravio disponibile per le attività di promozione pubblicitaria in mercati esteri⁽⁸⁾ – non ha senso rendere meno appetibile proprio la forma giuridica più adatta a ciò.

L'impressione che si ha attraverso lo studio sistematico della normativa applicabile al comparto agricolo è che gli interventi legislativi, benché accumunati dal lodevole intento di aiutare il mondo rurale, sia- no troppo spesso volti a soddisfare esigenze circostanziali e manichino, altrattanto frequentemente, d'una visione d'insieme del comparto agrario e delle sue necessità.

Affetto da numerosi problemi, il settore agricolo è oggi, infatti, destinatario anche di massicci aiuti da parte, *in primis*, dell'Unione europea, che ha creato un sistema realmente compiuto di sostegno di cui, si ritiene, il legislatore nazionale dovrebbe tener conto. Non farlo significherebbe disperdere risorse importanti o, comunque, impiegare dette risorse in ambiti già coperti. Ad esempio, la creazione di un «*Fondo per lo sviluppo dell'imprenditoria giovanile in agricoltura*»⁽⁹⁾ sembrerebbe duplicare palesemente i sostegni disposti dalle Regioni italiane in applicazione dell'art. 8 del Reg. n. 1257 del 17 maggio 1999⁽¹⁰⁾.

Sono il profilo prettamente tributario, poi, il regime forfetario non appare ancora una volta in linea con i tempi. Nel sistema di determinazione della rendita catastale non sembra che il legislatore abbia tenuto conto degli aiuti; circostanza invece che in regime analitico non può essere trascurata. L'interprete viene, quindi, chiamato ad un ulteriore sforzo interpretativo – che nel presente contributo occupa il II ed il III capitolo – volto ad individuare il corretto regime fiscale dei contributi in agricoltura, nell'ambito di un sistema di tassazione che non ne aveva all'origine tenuto conto.

Non si può trascurare che L'Unione europea ha messo a disposizione delle imprese agricole ingenti risorse: nel quadro finanziario 2007-2011 lo stanziamento disposto per l'agricoltura è pari all'incirca a 300 miliardi di Euro⁽¹¹⁾, mentre per il sostegno comunitario allo sviluppo rurale nel periodo 2007-2013 è prevista una spesa pari a 77.662.771.346 di Euro di cui 8.292.009.883 destinati all'Italia⁽¹²⁾.

Tali risorse rappresentano non solo un sostegno al reddito (circa il 9,3% del Reddito Lordo Agricolo⁽¹³⁾) è oggi costituito da contributi), ma anche uno strumento di indirizzo del comparto verso l'efficienza produttiva. Il sistema dei contributi comunitari in agricoltura può, infatti, influire direttamente sulla struttura dell'azienda agricola (ad esempio, incentivando il rinnovo dei macchinari e delle attrezzature), sul suo assetto commerciale (favorendo le produzioni di qualità o le imprese di filiera) o della proprietà, incentivando sotto il profilo sociale, ad esempio, il ricambio generazionale nelle imprese o l'assistenza reciproca degli operatori. Discriminando, nel contempo, le risorse a seconda delle caratteristiche degli operatori può, quindi, incentivare quelli mag-

⁽⁸⁾ L'art. 154, comma 1, del disegno di legge citato in nt. 5, rubricato appunto «Norme per l'internazionalizzazione del sistema agroalimentare», dispone che «Dalla base imponibile del reddito d'impresa è escluso il 25 per cento del valore degli investimenti in attività di promozione pubblicitaria realizzati da imprese agrodilimenti in mercati esteri nel periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge e nei due periodi di imposta successivi, in eccedenza rispetto alla media degli analoghi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti».

⁽⁹⁾ Il fondo è istituito dall'art. 152, rubricato «Interventi per il settore agricolo», del Capo IV del citato disegno di legge.

⁽¹⁰⁾ L'incentivo verrà riproposto dai PSR delle Regioni italiane anche per il per-

do di programmazione 2007-2013 sulla base dell'art. 22, intitolato appunto «Insegnamento dei giovani in agricoltura», del Reg. n. 1698 del 20 settembre 2005.

⁽¹¹⁾ Si veda il documento COM (2004) ref. 498 del 14 luglio 2004, in *eur-lex.europa.eu*.

⁽¹²⁾ Si veda il documento COM (2006) ref. 4024 del 12 settembre 2006, in *eur-lex.europa.eu*.

⁽¹³⁾ Dati INEA, «*L'agricoltura italiana conta*», cit., p. 35. Il dato riportato riguarda tutti i contributi percepiti dalle aziende agricole (Stato, Amministrazioni centrali, Regioni e UE), ancorché non si possa dimenticare che i contributi comunitari rappresentano senza dubbio la parte maggioritaria.

giornemente efficienti a discapito di quelli ancora legati a tecniche produttive e a sistemi di commercializzazione e di approccio al mercato veri.

Tali caratteristiche rendono le disposizioni comunitarie incentivanti certamente più adatte ad indirizzare il comparto rispetto alla normativa fiscale, la quale, invece, è costretta a perseguire detti scopi in modo mediato, assegnando un trattamento fiscale di favore a tutti coloro che hanno assunto una determinata forma giuridica, senza possibilità di discriminare in base a parametri di efficienza ed efficacia maggiormente indicativi. La descritta impossibilità di distinguere fra gli operatori da agevolare rischia, quindi, di compromettere la coerenza del sistema anche sotto un profilo di egualanza sostanziale e di capacità contributiva.

Già da questi brevi accenni ci si rende conto che il sistema tributario manca dell'organicità e della capacità d'indirizzo propria, invece, del sistema comunitario degli aiuti e, dunque, mal si presta ad essere utilizzato come strumento di agevolazione alle imprese del comparto agricolo, o meglio mal si presta ad essere impiegato come strumento per l'indirizzo del settore verso l'efficienza produttiva. Ci si chiede così, nelle osservazioni conclusive di questo lavoro, se non sarebbe più opportuno che il regime tributario abbandonasse scopi che non gli sono propri lasciando agli organismi e agli istituti comunitari ed, in particolare, alle misure di sviluppo rurale, il compito di indirizzare le imprese agricole.

Pur rendendosi conto dell'importanza in termini quantitativi che rivestono oggi sia le misure di aiuto comunitarie che le misure nazionali, ivi comprese le agevolazioni di origine fiscale, sembrerebbe più ragionevole, rispetto alla perpetrazione di interventi contingenti poco proficui, attuare una coraggiosa rivisitazione dell'intero corpo normativo dell'impresa agricola, che parte dalla modifica della nozione fiscale di attività agricola, rendendola aderente alla nozione civilistica, ed arrivi ad uniformare il trattamento tributario dei redditi agrari per gli operatori sulla base del reddito effettivo, siano essi organizzati come ditte individuali o sotto la veste giuridica di società di capitali.

Abbandonate, conseguentemente, le pretese di guida delle aziende del comparto primario, al legislatore nazionale resterebbe comunque la

possibilità di agevolare ulteriormente l'impresa agricola, rispetto all'azione comunitaria, mitigando il prelievo in capo ad alcuni particolari soggetti; si pensi ai coltivatori diretti o agli agricoltori che operano in zone soggette a svantaggi naturali e a quelli di piccolissime dimensioni. Solo se si procederà alla riforma dell'impresa agricola tenendo conto di tutte le suddette variabili, si sarà in grado di traghettare il comparto nazionale da un'agricoltura di sussistenza ad una competitiva; ma detta operazione dovrà essere condotta in sintonia all'azione comunitaria e in modo coerente rispetto ad essa.

CAPITOLO I

IL REGIME FISCALE DELL'IMPRESA AGRICOLA

SOMMARIO: 1. La nozione giuridica di impresa agricola e la necessità di fornirne una definizione nel diritto tributario ai fini dell'indagine. – 2. Imprese agricole individuali e società semplici. – 2.1. Regime naturale: determinazione dell'imponibile sulla base del reddito medio ordinario. – 2.2. Regime naturale: determinazione ulteriormente forfetaria del reddito. – 2.3. Regime opzionale: determinazione analitica del reddito. – 3. Società di persone, società di capitali e società cooperative agricole. – 3.1. Regime fiscale dei contributi (cenni). – 3.1.1. Contributi in conto esercizio (art. 85, comma 1, lett. *g* e *b*, T.u.i.r.). – 3.1.2. Contributi in conto capitale (art. 88, comma 3, lett. *b*, T.u.i.r.). – 3.1.3. Contributi in conto impianti. – 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.

1. LA NOZIONE GIURIDICA DI IMPRESA AGRICOLA E LA NECESSITÀ DI FORNIRNE UNA DEFINIZIONE NEL DIRITTO TRIBUTARIO AI FINI DELL'INDAGINE.

Nessuna ricerca condotta con dettami di rigorosità può prescindere da una seppur sintetica definizione del suo oggetto o ambito. Ciò consente, sotto un profilo metodologico, di fornire al lettore la delimitazione dell'area della ricerca e la descrizione delle eventuali opzioni adottate in merito da parte di chi scrive.

Concentrandosi il tema del presente lavoro sugli aspetti fiscali dell'impresa agricola e dei sostegni comunitari al settore agricolo, diviene preliminarmente necessario soffermarsi sulla definizione di agricoltura e di impresa agricola, nel diritto tributario.

Tutti noi sappiamo dare un significato generico al termine agricoltura riconnettendo ad essa tutte quelle attività che sono collegate allo sfruttamento della terra. In genere, tuttavia, la mente corre solo verso

quelle attività che storicamente hanno costituito il nucleo del settore primario, ovvero la coltivazione, l'allevamento e talune attività classiche di trasformazione dei relativi prodotti.

Se invece, come spesso accade, ci fosse chiesto di definire con precisione quali siano i confini dell'attività agricola potremmo incorrere in serie difficoltà.

Tale naturale incertezza è di facile comprensione laddove si consideri che l'attività agricola non è un insieme di tecniche fisso ed immutabile nel tempo, ma un sistema in continuo sviluppo, in grado di ampliare i propri confini in ragione di diversi fattori. Primo fra tutti la crescita tecnologica che ha interessato il settore sin dal secolo scorso riducendo l'impiego del fattore umano a vantaggio del fattore capitale, ampliando le dimensioni dell'impresa agricola e realizzando le connesse economie di scala.

Ma non possiamo dimenticare la ricerca scientifica che ha consentito di dare stabilità alla produzione, di ampliare la gamma e la quantità dei prodotti agricoli da offrire al mercato, di conservare efficacemente gli stessi prima della loro immisione al consumo ed altri numerosi vantaggi⁽¹⁾ che hanno caratterizzato l'evoluzione del settore.

Importante si è rivelato anche il fattore socio-culturale che ha finito per influire sugli scopi dell'attività agricola orientandola verso nuove frontiere (si pensi, ad esempio, all'agricoltura biologica e all'agriturismo).

Ai fini del presente lavoro appare, tuttavia, preliminarmente necessario individuare una nozione normativa di agricoltura, rinviando a specifiche trattazioni l'approfondimento delle problematiche poc'anzì descritte.

Pur limitandosi al solo aspetto normativo, tuttavia, il problema si ri-

⁽¹⁾ Non possiamo nemmeno dimenticare gli «svantaggi» che, secondo alcuni, la ricerca scientifica ha generato in agricoltura a partire dall'impiego massiccio di prodotti antiparassitari gravemente nocivi per la salute, fino ad arrivare alla polemica in atto sugli organismi geneticamente modificati. Tali problematiche, che pur non interessano direttamente il presente lavoro, hanno caratterizzato il dibattito sull'opportunità a livello comunitario di sostenerci l'agricoltura biologica o le tecniche produttive classiche, a discapito delle nuove opportunità.

vela tutt'altro che banale⁽²⁾, posto che anche in campo giuridico esistono molteplici definizioni di attività agricola sensibilmente diverse fra loro. Basti pensare che il novellato art. 2135 del c.c., scegliendo di definire l'imprenditore agricolo, chiarisce che per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali (non evidentemente per le attività connesse) si intendono le «attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine».

La definizione fornita dal legislatore civile, frutto di un'elaborazione doctrinale di circa un secolo, ha finito con l'abbracciare la cosiddetta resi agrobiologia senza tuttavia perdere il riferimento ad una seppur potenziale connessione con il fondo⁽³⁾. Il dibattito fra coloro che ritenevano tutt'altro che banale⁽²⁾, posto che anche in campo giuridico esistono molteplici definizioni di attività agricola sensibilmente diverse fra loro. Basti pensare che il novellato art. 2135 del c.c., scegliendo di definire l'imprenditore agricolo, chiarisce che per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali (non evidentemente per le attività connesse) si intendono le «attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine».

⁽²⁾ L'impossibilità d'individuare una nozione giuridica univoca di agricoltura è un dato ormai scontato. Sul punto si veda, ad esempio, Cass. 10 luglio 1991 n. 7648 in *lex24.ilsole24ore.com*.

⁽³⁾ La formula adottata dal nostro legislatore, introdotta dai tre decreti delegati del 18 maggio 2001, rappresenta il punto d'arrivo di una lunga elaborazione le cui origini si possono far risalire al codice di commercio del 1882 (sul punto si rinvia a GOLDONI, *Dai 1882 al 1942: la collocazione dell'agricoltura in un sistema caratterizzato dalla duplicità dei codici di diritto privato*, in *Trattato breve di diritto agrario italiano e comunitario*, diretto da Costato, 3^a ed., Padova, 2003, p. 159 e ss.; JANNARELLI, *Diritto agrario della comunità europea, Principi e tendenze*, Milano, 1990, p. 10 e ss.; BASSANELLI, *Corsso di diritto agrario*, Milano, 1940, p. 13 e ss.; nonché a COSTATO, *Per una storia del diritto agrario*, in Riv. dir. agr., 1, 2003, p. 205 e ss. e CARRARA – ROMAGNOLI, *Impresa agraria, in Novis. Dig. it.*, Torino, 1957, p. 358 e ss., i quali tuttavia limitano la loro analisi al periodo successivo al codice del 1942). Per quest'ultimo l'impresa agricola veniva considerata come esercizio del diritto di godimento sul terreno, come mezzo sfruttamento dell'energia genetica della terra. L'eventuale vendita dei prodotti non ricadeva nell'ambito del codice di commercio, disponendo espressamente l'art. 5 che «la vendita che il proprietario o il coltivatore fa dei prodotti del fondo suo o da lui coltivato» non costituiva atto di commercio. L'agricoltura costituiva quindi un settore integralmente sottratto alla legge commerciale rimanendo dominio esclusivo del diritto civile (si veda IRTI, *Manuale di diritto agrario italiano*, Torino, 1980, p. XXII). In dottrina era peraltro radicata la convinzione che agricoltura in senso proprio fosse unicamente l'attività di coltivazione del fondo, mentre era aperto il dibattito su quelle attività, *in primis* la trasformazione e la vendita dei prodotti agricoli, che, pur configurandosi come «naturale sviluppo del ciclo produttivo agricolo» (così BIONE, *La nozione di imprenditore agricolo dal codice civile ad oggi*, in *La riforma dell'impresa agricola* a cura di Abbriani e Motti, Milano, 2003, p. 8, *contra*, GOLDONI, *op. cit.*, p. 162), il quale riporta in proposi-

nevano che ai fini qualificatori fosse rilevante unicamente lo svolgimento di un'attività di coltivazione o allevamento che esaurisse un ciclo biologico o una fase dello stesso, indipendentemente dall'esistenza del fondo.

tole diverse posizioni di Bassanelli ed Arcangeli), potevano essere ricordotte ad «atti obiettivi di commercio». Tali attività, invero, si presentavano concettualmente non dissimili dalla trasformazione e vendita dei prodotti posti in essere dalle imprese manifatturiere. Proprio nel dibattito afferente questi aspetti, dibattito che vide la sua massima intensità nel periodo intercorrente tra la prima e la seconda guerra mondiale, vennero elaborati i criteri discretivi di seguito riportati la cui validità dovrinale non può essere messa in discussione atteso che, come si avrà modo di dire nel proseguito, essi vengono a tutt'oggi proposti per la definizione dei confini dell'attività agricola ed assumono un'importanza particolare anche ai fini fiscali:

a) *Prevalenza*: l'attività di trasformazione svolta dall'agricoltore si deve ritenere agricola se assume importanza prevalente. Viceversa, qualora siano manodopera e macchini nari a prevalere l'attività deve considerarsi commerciale. Infine, se l'agricoltore trasforma e vende sia prodotti propri sia prodotti altrui, l'attività potrà considerarsi agricola solo se i secondi non prevalgono.

b) *Autonomia (o criterio della necessità)*: l'attività di trasformazione dei prodotti non assume veste commerciale qualora si configuri, non come attività autonoma, ma quale attività necessaria per la vendita dei prodotti stessi.

c) *Accessoriata*: l'attività di trasformazione è da intendersi agricola qualora sia diretta ad integrare la funzione produttiva mantenendo carattere strumentale rispetto ad essa. Viceversa, se l'attività si configura come attività totalmente distinta dalla produzione, con scopo economico proprio, essa assume veste commerciale.

d) *Normalità*: secondo tale criterio si deve osservare ciò che normalmente rientra nell'attività agricola. Si tratta, come risulta evidente, di un criterio estremamente flessibile che si richiama, in ogni momento, all'agricoltura così come risulta dagli usi conosciuti.

Proprio quest'ultimo criterio, la cui paternità appartiene ad ARCANGELO, *Istituzioni di Diritto agrario*, Parte Speciale, Roma, 1936, p. 57 e ss., «per la sua elasticità e per la sua capacità di adeguarsi in ogni momento alla prassi degli agricoltori ed all'evoluzione della tecnica agricola» (così BIONE, *op. cit.*, p. 8) venne recepito dal legislatore nella definizione codicistica del 1942. È con la sostituzione, introdotta dal codice del 1942, dell'idea di impresa come attività professionale a quella di impresa come atto di commercio, che si ha una prima compiuta definizione normativa di imprenditore agricolo come *species del genus imprenditore* (cfr. CALGANO, *Diritto civile e commerciale*, 4^a ed., Vol. III, Tomo I, Padova, p. 39 e ss.). Dall'elaborazione doctrinale seguita all'introduzione della norma, emerse la tesi che l'art. 215 determinasse due distinte categorie di attività: *attività essenzialmente agricole*, ovvero la coltivazione del fondo, la silvicultura e l'allevamento di bestiame, le quali esprimevano l'essenza dell'agricoltura ed attribuivano la qualifica di imprenditore agricolo, ed *attività connesse*, ossia non agricole di per sé, ma tali poiché svolte da chi praticava una delle attività essenzialmente agricole ed in quanto connesse a queste. Elemento comune delle attività essenzialmente agricole si rinveniva

do, e coloro che ritenevano invece imprescindibile la connessione «fon-
di un'attività di coltivazione o allevamento i primi, ancorché rimanga ancora da chiarire
il nesso che deve sussistere fra la natura agraria dell'impresa e la «possibi-

nel fondo il quale divenne «referente ineliminabile» dell'impresa agricola (Così CAPOGRASSI, *Agricoltura, diritto e proprietà*, in *Riv. dir. agr.*, 1956, I, p. 1; CARARA-ROMAGNOLI, *op. cit.*, p. 360; più di recente, BIONE, *op. cit.*, p. 15, il quale osserva che nel nuovo testo ad un collegamento reale e di effettiva strumentalità con il fondo si sostituisce un collegamento «anche solo potenziale». Se per la coltivazione il collegamento con la terra era palese e per l'attività di silvicultura bastava ricordare come questa altro non fosse che «coltivazione del bosco», meno immediato appariva il collegamento fra allevamento di bestiame e fondo. Al riguardo si è affermato che l'uso del termine bestiame (...) stava ad indicare la necessaria incerenza al fondo di ogni attività di produzione animale a natura agraria. Ogni attività zootechnica che abbia nel fondo il suo essenziale fattore produttivo è per ciò stesso agraria». Il collegamento si sarebbe dovuto rinvenire nel fatto che l'attività di allevamento, come la coltivazione e la silvicultura, si configura quale «attività diretta allo sfruttamento del fondo e della sua naturale produttività» (così BIONE, *op. cit.*, p. 10; *contra* GOLDONI, *La riformulazione del testo dell'art. 2135 c.c.* in *Trattato*, cit., p. 181; CIAN-TRABUCCHI, *Imprenditore agricolo art. 2135*, in *Commentario breve al codice civile*, Padova, 2004, p. 2278). Accanto alle attività agricole per loro natura si ponevano le *attività connesse*. Nella relazione al codice civile, n. 63, si leggeva: «agricoltore si rimane anche quando accanto all'attività di sfruttamento della terra si esplichino altre attività connesse». La stragrande maggioranza della dottrina giunse a concludere la necessità, perché sussistesse la connessione, che ad esercitare l'attività principale e l'attività connessa fosse il medesimo imprenditore agricolo (c.d. *requisito soggettivo*). Taluni (BIONE, *L'imprenditore agricolo*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da GAGLANO, II, Padova, 1989, p. 509), che applicavano rigorosamente questo principio, escludevano si potesse parlare di attività connesse quando queste venivano svolte da una società i cui soci esercitavano individualmente l'attività essenzialmente agricola. Peraltro, la giurisprudenza adottò sul punto un'interpretazione meno rigida del principio (Cass. 11 ottobre 1954, n. 356, in *Foro it.*, 1955, I, p. 166; Cass. 26 ottobre 1972, n. 323, in *Riv. dir. agr.*, 1973, II, p. 34; Cass. 9 luglio 1976, n. 2641, in *Gitt. it.*, 1977, I, p. 449; Cass. 11 aprile 1979, n. 2216, in *Gitt. agr. it.*, 1980, p. 3; Cass. 24 marzo 1980, n. 1974, in *Gitt. agr. it.*, 1983, p. 29; Cass. 17 dicembre 1982, n. 6992, in *Foro it.*, Rep., 1982, voce Agricoltura, n. 92). Se l'esistenza di tali attività era pacifica, per contro risultava incerto il criterio da utilizzare per determinarne la connessione, proponendosi alternativamente i criteri di *prenatalità*, *autonomia*, *accessoriata*, *normalità*. Già nei primi anni settanta la costante diffusione di tecniche di produzione vegetale o animale nel terreno portò a ripensare criticamente la tradizionale tesi che nello sfruttamento del fondo vedeva l'essenza stessa dell'attività agricola. Ci si riferisce a tutte quelle produzioni come la fungicoltura, le colture idroponiche e aeroponiche (trattasi di procedimenti per la coltivazione delle piante c.d. *fuori terra* che consistono nel tenere immerse le radici delle piante in soluzioni acquisite di sali nutritivi – c.d. *idroponiche* – ovvero nell'insertire in tubi vuoti, ali-

bilità» di utilizzo del fondo, del bosco o delle acque dolci, salmestre o marine prevista dalla norma⁽⁴⁾.

mentandole poi con soluzioni nutritive – c.d. *aeroponiche*, gli allevamenti in batteria, ecc., che del fondo possono benissimo fare a meno o, addirittura, non sono proprio ipotizzabili su di esso. È appena il caso di evidenziare che a queste attività non può negarsi il carattere di «agrarietà» non fosse altro che per la natura stessa dei prodotti ottenuti e per l'impossibilità pratica di distinguervi da quelli dell'allevamento e coltivazione tradizionalmente intesi. Il legislatore, consci della discrepanza che s'era venuta così a creare fra la «nozione legale» e «realtà agricola», tentò di sopporre al problema attraverso una copiosa legislazione speciale. Si ricorda, a soli fini esemplificativi, la L. 1 aprile 1985, n. 254 relativa alla fungicoltura, la L. 5 dicembre 1985, n. 730 concernente l'agriturismo ed il D.Lgs. 30 aprile 1998, n. 173 che qualifica l'allevamento di equini come attività agricola. Particolarmenete significativa, in questo contesto, appare l'affermazione secondo cui «ove (...) si dovesse concludere che una delle attività ritenute essenzialmente agrarie non è di necessità diretta allo sfruttamento del fondo rustico, la medesima conclusione tornerebbe inevitabile per l'impresa agricola in genere» (BIONE, in GOLDONI, *op. iul. cit.*, p. 177). In questo contesto normativo, non sempre cristallino, incominciò ad affacciarsi nel panorama dottrinale la c.d. *teoria agro-biologica* (per tutti GOLDONI, «*Esercizio normale dell'agricoltura e agrarietà dell'impresa*, in *Studi in onore di Enrico Bassanelli*, Milano, 1995, p. 244 e ss. e COSTATO, *Il criterio agro-biologico*, in *Trattato breve di diritto agrario italiano e comunitario*, cit., p. 3 e ss.). Utilizzando le parole dell'illustre fautore di questa dottrina diremo che «l'attività produttiva agricola è fatta consistere (...) nello svolgimento di un ciclo biologico concorrente l'allevamento di animali o vegetali, che appare legato direttamente o indirettamente allo sfruttamento delle forze e delle risorse naturali, e che si risolve economicamente nell'ottenimento di frutti» (così CARROZZA, *Problemi generali e profili di qualificazione del diritto agrario*, I, Milano, 1975, p. 74). Come si è osservato (CARROZZA, ult. op. loc. cit.) il criterio qualificativo proposto si basa sull'implicita considerazione che l'attività agricola ha per oggetto l'allevamento di piante e animali, mentre la terra è un supporto che può venire anche a mancare. L'interessantissima teorizzazione in parola riscosse un successo talmente ampio nella dottrina agraristica da trasferire, dal piano dottrinale al piano legislativo, il dibattito afferente la nozione di impresa agricola. La più autorevole dottrina non dubitava, infatti, della validità del criterio proposto, che sembrava capace di risolvere i problemi di qualificazione dell'impresa agricola, ma dibatteva sulla necessità di eventuali correttivi normativi idonei a recepirlo (per tutti, COSTATO, *Corso di diritto agrario*, Milano, 2001, p. 6 e ss.; MASSARAT, *Contributo alla determinazione del concetto giuridico di «agricoltura»*, in *Riv. dir. agr.*, 1974, I, p. 312 e ss.; contra, fra gli altri, BIONE, *La nozione di imprenditore agricolo dal codice civile ad oggi*, cit., p. 11, il quale sostiene non fosse possibile ravvisare nella ricca legislazione speciale prodotta il «superamento della nitida definizione emergente dal vecchio disposto dell'art. 2135» e ribadisce la necessità di un collegamento con il fondo (anche solo potenziale). La più attenta dottrina (COSTATO, *Il criterio agro-biologico*, cit., p. 3 e ss. e IDEM, *Corso di diritto agrario*, cit., p. 23 e ss.), infatti, nota che l'evoluzione delle tecniche agricole e gli interventi genetici sui piante ed animali avevano provocato una dilatazione delle attività riproduttive degli esseri viventi

Ad ogni buon conto, la nuova definizione di attività agricola fornita dall'art. 2135 c.c., ancorché non abbia risolto tutti i problemi lasciati aperti dalla precedente versione, mira a distinguere le imprese agricole

(si pensi, ad es., alle colture di batteri produttori di insulina) che sembrava non potesse essere ricompresa tutta nell'agricoltura. Sensibile alle obiezioni mossegli CARROZZA (*Lezioni di diritto agrario, Elementi di teoria generale*, I, Milano, 1988, p. 11) precisò che «qualora la produzione fondata sulle capacità biologiche di piante ed animali sia soprattutto del tutto a rischio biologico (che, peraltro, unitamente al rischio di mercato, cioè al rischio connesso alla vendita dei prodotti, comune anche all'impresa commerciale è stato considerato da autorevole, quanto isolata, dottrina – cfr. GAGLANO, *op. cit.*, p. 66; CASADEI, *Impresa e azienda agricola*, in *Manuale di diritto agrario italiano*, a cura di IRITI, Torino, 1980, p. 65 – come elemento definitivo dell'attività agricola), per essere sottoposta ad un controllo tecnologico totale, non si avrebbe più agricoltura». La restrizione tuttavia non convince, atteso che la tecnica agricola, sempre in evoluzione, ha ridotto drasticamente il rischio biologico (ac. es. con reti antigradine, processi di sterilizzazione del terreno, ecc.) ben potendosi pensare, in un prossimo futuro, a produzioni «a rischio zero», ovvero con rischio pari a quello delle coltivazioni *in vitro*. Inoltre, le stesse coltivazioni batteriche non paiono totalmente assoggettate al controllo tecnologico umano (ad es. mutazioni, degenerazioni, in sterillimenti, ecc.). La conclusione a cui giunse la dottrina fu che, per essere comprese nella sfera delle attività agricole, «si dovrebbe trattare di attività che potrebbero – anche se in concreto non lo sono – essere svolte ultimamente sfruttando come base produttiva il terreno» (così COSTATO, *Cors. cit.*, p. 25) in tal modo riproponendo, anche se in chiave diversa, il collegamento con il fondo quale elemento caratterizzante l'impresa agricola. Il criterio agrobiologico comunque ha finito coll'affermarsi al punto che il legislatore della riforma del 2001 ne ha rettuto esplicitamente conto nel secondo comma dell'articolo 2135 c.c. La scelta semantica, però, pare ispirata più che alle parole dell'illustre fautore del criterio, alla definizione legislativa francese: «*Sont réputées agricoles toutes les activités correspondant à la maîtrise et à l'exploitation d'un cycle biologique de caractère végétal ou animal et constituant une ou plusieurs étapes nécessaires au déroulement de ce cycle (...)*» (*Loi d'orientation agricole* n. 1202 del 30 dicembre 1988, art. 2, e *Code Rural*). Proprio questa particolare scelta potrebbe spiegare una «pecca» nella definizione italiana: «non si cura e si sviluppa un ciclo biologico, ma il ciclo biologico di una pianta o di un animale» (COSTATO, *La nuova definizione di imprenditore agricolo*, in *Riv. dir. agr.*, 1, 2001, p. 219). Purtuttavia, per orientamento unanime di dottrina e giurisprudenza, la nuova formulazione indica che si ha attività imprenditoriale agricola solo quando si interviene nel ciclo biologico di piante ed animali al fine di favorirne lo sviluppo e dunque la crescita, ovvero di stimolare da parte di essi la produzione di particolari prodotti quali frutta, latte, ecc. (COSTATO, *Cors. cit.*, p. 2.), con ciò ribadendo la necessità dell'intervento umano per il raggiungimento di questi risultati: a tale conclusione era già giunta la dottrina nel sistema pre vigente: per tutti ARANGELLI, *Istituzioni di diritto agrario*, Parte Generale, in *Foro it.*, Roma, 1936, p. 5 e ss. e più di recente GOLDONI, *La riformulazione del testo dell'art. 2135 c.c.*, cit., p. 177, per i quali si dovevano per tali ragioni escludere dal

dalle altre imprese, assoggettandole ad un proprio regime meno rigido rispetto allo statuto dell'impresa commerciale.

Diversa è invece la finalità delle norme comunitarie che in qualche

novero delle attività agricole quelle di caccia e mera raccolta di frutti spontanei, ancorché organizzate e destinate al mercato, salvo specifica disposizione di legge. *Contra, LAZZA-RA, Dell'impresa agricola*, V, in *Commentario del codice civile a cura di SCALOJA-BRAN-CA*, Bologna, 1980, p. 50).

(⁴) Come si è espresso nella nota precedente, il nuovo dettato dell'art. 2135 sembra voler esplicitamente superare il tradizionale legame tra agricoltura e fondo, ammettendo la possibilità che l'impresa agricola possa esercitarsi al di fuori di esso (in senso conforme ALBASSINI, *Distretti e sistemi produttivi locali in agricoltura: dal fondo al territorio*, in *Trattato breve di diritto agrario italiano e comunitario*, cit., p. 14, per il quale «il fondamentale receimento della dottrina biologica e l'indicazione del fondo come possibile, ma non necessario oggetto della coltivazione, sembrano espressione di una chiara volontà del legislatore di superare una nozione "fondaria" di agricoltura»; *contra*, BIONE, *op. ult. cit.*, p. 15). In dottrina si sono profilate diverse letture della norma, in particolare dell'inciso utilizzano o possono utilizzare il fondo». Una prima lettura, in base alla quale l'attività agricola può svolgersi tanto sul fondo quanto al di fuori di esso, legittimerebbe la qualificazione come impresa agricola dei laboratori produttori di batteri o microrganismi e, più in generale, di organismi geneticamente modificati. Una seconda lettura, meno radicale e sposta dalla maggioranza della dottrina, interpreta il disposto alla luce delle considerazioni e limitazioni già proposte per il criterio agro-biologico, cosicché l'impresa, per dirsi agricola, dovrebbe essere «volta a produrre entità vegetali [...] ottenibili utilmente anche con la coltivazione del terreno» (COSTATO, *Cosyo*, cit., p. 25). Secondo quest'ultimo orientamento l'inciso dovrebbe indicare il *limite mer-ecologico* del prodotto vivente ottentibile. Dovrebbe, dunque, considerarsi agricole tutte quelle attività produttive che pur non svolgendosi sul fondo e per mezzo del fondo, tuttavia lo potrebbero essere (pur sostenendo la medesima tesi, le conclusioni cui i diversi autori giungono si rivelano sensibilmente diverse, così BIONE, *op. ult. cit.*, p. 17, mentre DR SABATO, *La nuova nozione di impresa agricola*, Milano, 2003, p. 27, sostiene che il legislatore «sembra aver abbandonato il tradizionale collegamento dell'attività umana con lo sfruttamento del fondo rustico, trasformato semmai in parametro astratto del carattere merceologico dei prodotti ottenibili». Posizione diametralmente opposta assume invece GOLDONI, *Intervento in occasione del Convegno "La riforma dell'impresa agricola"*, Foggia 25-26 gennaio 2002, in *La riforma dell'impresa agricola*, cit., p. 141 e ss.). In tal senso il connotato essenziale dell'agricoltura andrebbe ricercato nell'interazione umana con un processo vitale il cui esito sia un prodotto vivente, di carattere vegetale, merceologicamente appartenente ai prodotti viventi ottenibili mediante l'utilizzo delle risorse naturali. Altra tesi, assai restrittiva, interpreta la locuzione «possono utilizzare» come «un intrinseco limite all'espansione ed all'accrescimento della produttività

modo definiscono l'impresa agricola. Scopo precipuo di tali norme è, infatti, quello di determinare l'oggetto del mercato unico e pertanto l'ambito di applicazione delle regole che lo governano.

L'art. 32, par. 1, Trattato C.E. statuisce che «il mercato comune comprende l'agricoltura ed il commercio dei prodotti agricoli. Per prodotti agricoli s'intendono i prodotti del suolo, dell'allevamento e della pesca, come pure prodotti di prima trasformazione che sono in diretta connessione con tali prodotti».

V'è chi (⁵) ha letto nel primo paragrafo una definizione generale di impresa agricola nel diritto comunitario. Ciò potrebbe condurre ad una nozione di impresa agricola più ampia di quella enucleabile dalla semplice elencazione dei prodotti assoggettabili alle regole del mercato co-

ed un freno al moltiplicarsi dei rapporti coi terzi, tipico dell'impresa industriale» (MONTANARI, in DI SABATO, *op. cit.*, p. 31). Corollario fondamentale di questa posizione è la necessità di avere la disponibilità di una porzione dell'ambiente naturale. Di conseguenza, le colture c.d. *fuori terra* dovrebbero considerarsi commerciali allorquando private di tale requisito. È facile comprendere come il tipo di lettura che si sceglie di dare del disposto risulta determinante in sede di qualificazione delle attività (così, tralasciando il caso più eclatante del *laboratorio di biogenetica*), le coltivazioni aeroponiche e idroponiche risulteranno rispettivamente pacificamente agricole, agricole se ed in quanto avanti ad oggetto vegetali coltivabili *all'aperto* o commerciali, a seconda dell'interpretazione adottata). Per l'attività di allevamento le conclusioni raggiunte appaiono ancora più univoche. In passato la forte convinzione che l'allevamento dovesse sempre, al pari della coltivazione e della selvicoltura, essere volto allo sfruttamento del fattore produttivo terra portò la giurisprudenza, in specie la Corte di Cassazione, a sostenere che tale attività fosse agricola solo laddove esercitata sul fondo (GERMANO, *L'impresa agricola*, in *Dir. e giur. agr. e dell'amb.*, n. 9/10, 2001, p. 508, sostiene che l'origine di tale indirizzo debba ricercarsi nell'etimologia stessa della parola *agricoltore*, da *ager* – campo – e nell'importanza attribuita alla relazione al re dove si leggeva che «alla base di ogni attività agricola c'è lo sfruttamento della terra e delle sue attitudini produttive»). In altre parole l'allevamento veniva considerato attività agricola solo quando esercitato congiuntamente alla coltivazione del fondo, se ed in quanto i prodotti della coltivazione venissero utilizzati come alimento per il bestiame. Immediata conseguenza di siffatta concezione era l'esclusione dall'ambito agrario dei c.d. *allevamenti in batteria*. Come è facile comprendere il superamento, nel nuovo dispositivo, del *collegamento funzionale* fra l'impresa agricola e fondo, dovrebbe aver privato di fondamento la posizione giurisprudenziale in parola qualificando pienamente l'allevamento quale terza attività agricola *ex se*.

(⁵) COSTATO, *La molteplicità delle definizioni legali di agricoltura*, in *Trattato breve*, cit., p. 7.