

# RIVISTA PER LA CONSULENZA IN AGRICOLTURA

Mensile di aggiornamento ed approfondimento in materia societaria, fiscale e giuslavoristica

**due 2016**  
MENSILE

## Da leggere

**Il fallimento dell'impresa agricola costituita in forma sociale e il superamento della concezione formale dell'oggetto sociale dichiarato nell'atto costitutivo**

**Il *trust* come soluzione: dalla tutela del patrimonio rurale al passaggio generazionale nelle aziende agricole**

**Il contratto di soccida: aspetti giuridici e fiscali**

**Lo sviluppo rurale nella politica agricola comune: la programmazione 2014/2020**

**Imprenditoria giovanile ... a tasso 0**



## Societario

### Il fallimento dell'impresa agricola costituita in forma sociale e il superamento della concezione formale dell'oggetto sociale dichiarato nell'atto costitutivo

*Per effetto dell'ampliamento della nozione di imprenditore agricolo effettuato con il D.Lgs. 228/2001 la giurisprudenza tende ora, ai fini della qualifica di imprenditore agricolo sottratto al fallimento, ad attribuire sempre maggior rilevanza al concreto svolgimento dell'attività di cura e di sviluppo del ciclo biologico ed alle attività connesse a discapito del mero dato formale dell'oggetto sociale "totalmente agricolo". Si deve quindi ritenere superata la tesi tradizionale secondo la quale le società che abbiano quale oggetto sociale esclusivo l'esercizio delle attività di tipo agricolo indicate dall'articolo 2135, cod. civ. siano per ciò solo esentate dal fallimento.*

di Tommaso Sannini e Tommaso Stanghellini

5

## Contratti

### Il trust come soluzione: dalla tutela del patrimonio rurale al passaggio generazionale nelle aziende agricole

*Il trust è un istituto, tipico dell'ordinamento anglosassone ("common law"); è una costruzione giuridica complessa, che – prima della sua introduzione – non aveva un identico istituto nel diritto continentale ("civil law"), anche se esistono tuttora istituti simili, come il mandato gestorio, il contratto di affidamento fiduciario o l'intestazione fiduciaria. Nel presente intervento, dopo avere descritto le caratteristiche dell'istituto, si propongono alcune fattispecie applicative al mondo dell'agricoltura.*

di Marco Masante

9

## Fiscalità

### Imbullonati senza Imu e Tasi

*Dal 1° gennaio 2016 la stima diretta dei fabbricati delle categorie D ed E riguarderà esclusivamente il suolo, le costruzioni e i soli impianti a essi strutturalmente connessi che accrescono normalmente la qualità e l'utilità dell'unità immobiliare. Cambiano, quindi, le regole e i criteri di determinazione della rendita catastale, in precedenza calcolata tenendo conto anche dei macchinari "imbullonati". Gli intestatari degli immobili già censiti possono presentare atti di aggiornamento, tramite procedura Docfa, delle relative rendite entro il 15 giugno 2016 con effetto retroattivo al 1° gennaio 2016. Rendite che potranno già essere utilizzate in sede di acconto Imu e Tasi. Con la circolare n. 2/E/2016 l'Agenzia delle entrate ha illustrato le novità del provvedimento.*

di Luigi Cenicola

14

### Iva - il regime di esonero

*L'articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972, e successive modificazioni e integrazioni, prevede, per le imprese agricole che realizzano un limitato volume d'affari un regime di favore, che le esonera da ogni adempimento. Tale regime è stato oggetto, negli anni passati, di numerose modifiche. Nell'originario testo del disegno di Legge di Stabilità per l'anno 2016 era prevista la sua soppressione, poi eliminata nella stesura definitiva.*

di Francesco Preziosi

19

### Novità in materia di fatturazione elettronica

*Il D.Lgs. 127/2015 ha introdotto alcune novità in materia di fatturazione elettronica, trasmissione telematica delle stesse o dei relativi dati, nonché di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi. Il Decreto, in attuazione della L. 23/2014 (c.d. delega fiscale), introduce una serie di agevolazioni per la generalità dei soggetti passivi Iva in termini di riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili per tutti i contribuenti che operano per l'utilizzo della fatturazione elettronica nei rapporti economici con altri soggetti "privati" passivi Iva. A regime, la fatturazione elettronica tra soggetti "privati" sarà facoltativa, mentre attualmente qualsiasi fattura emessa nei confronti delle P.A. deve essere in formato elettronico. A tali novità, si affianca, infine, l'entrata in vigore delle disposizioni sulla fatturazione elettronica nel settore del fotovoltaico.*

di Eleonora Pallante

22

### Il contratto di soccida: aspetti giuridici e fiscali

*La soccida è un contratto agrario di natura associativa che si utilizza nell'ambito dell'allevamento di animali. Nato per offrire un quadro giuridico a forme di collaborazione spontanee e spesso legate agli usi, la sua*

*diffusione, negli ultimi anni, si è estesa anche agli allevamenti cosiddetti industriali ove ne viene fatto un largo utilizzo. Notevoli sono tuttavia le problematiche con cui la pratica e la giurisprudenza sono costrette a confrontarsi su questo ambito, così come, di riflesso, i dubbi sul corretto inquadramento fiscale.*

*di Alberto Rocchi*

27

## Agevolazioni

### Lo sviluppo rurale nella politica agricola comune: la programmazione 2014/2020

*Lo sviluppo rurale rappresenta il secondo pilastro su cui si regge la intera politica agricola europea. Storicamente così definito per distinguerlo dal primo pilastro consistente negli aiuti diretti alle imprese, condizionati da vincoli che potremmo ricomprendere in ambito prevalentemente ambientale e conservativo delle risorse naturali nonché delle funzioni di presidio territoriale della agricoltura europea, lo sviluppo rurale rappresenta la qualità della politica agricola. Con lo sviluppo rurale l'intervento di politica agraria si propone con un indirizzo qualificato di interventi e corrisponde a una consapevole scelta di priorità e di obiettivi. Con la programmazione in corso, 2014/2020, questa qualificazione diviene anche innovazione nel metodo di programmazione, in particolare per quanto riguarda la sua orizzontalità e la relazione di tutti gli strumenti strutturali di intervento e relativi fondi. Tale approccio non riveste solo carattere di metodo, ma comporta vincoli di determinazione e di destinazione di risorse. La programmazione 2014/2020 si propone obiettivamente quale lodevole sforzo programmatico rivolto a rendere più efficace l'intervento pubblico nel tentativo di dare piena coerenza e massima sinergia a tutti gli interventi strutturali sul territorio. In ogni caso lo sviluppo rurale presenta una sua autonoma dinamica sia di indirizzo sia applicativa realizzandosi in stretta relazione con la citata politica degli aiuti diretti e, si potrebbe dire per diretta conseguenza, quale costituente imprescindibile di tutta la politica agricola comune; in sostanza di quella che è stata oltre 40 anni fa, il nucleo di tutte le politiche europee e la prima politica comune, appunto quella agricola.*

*di Carlo Basilio Bonizzi*

31

### Imprenditoria giovanile ... a tasso 0

*Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 39/2016 del decreto 18 gennaio 2016, è stata data attuazione alla disciplina agevolativa concessa ai giovani di età compresa tra i 18 e i 40 anni per il subentro in agricoltura. Ratio della previsione è quello di sostenere e favorire il turnover in agricoltura, nonché di sostenere i giovani nelle iniziative imprenditoriali. In attesa dell'approvazione da parte dei ministeri coinvolti delle istruzioni applicative con cui saranno definiti criteri, modalità di presentazione delle domande, procedure di liquidazione e concessione e limiti relativi agli interventi previsti, con questo contributo si delineano le caratteristiche dell'agevolazione.*

*di Luigi Scappini*

36

## Il caso risolto

### La prevalenza nella produzione di insaccati

*a cura del Centro studi tributari Euroconference*

41

## Osservatorio giurisprudenziale

43

# Qualità, Sostenibilità, Innovazione

## Le Nuove Filiere Agroalimentari



**04 Marzo 2016**

Jesi (AN) - Hotel Federico II  
dalle 16.00 alle 20.00

**18 Marzo 2016**

Bari - Villa Romanazzi Carducci  
dalle 16.00 alle 20.00

### Saluti istituzionali:

**Anna Casini** - Assessore all'agricoltura e all'industria alimentare regione Marche

Interverranno:

**Andrea Olivero** - Vice Ministro delle Politiche agricole alimentari e forestali

**Paolo Bruni** - Presidente Centro Servizi Ortofrutticoli CSO

**Denis Pantini** - Direttore dell'area Agricoltura e Industria Alimentare, Nomisma

**Adele Finco** - Presidente Cluster Agrifood Marche

**Davide Astolfi** - Product Marketing TeamSystem

**Vilma Mazzocco** - Manager Food Agri Departement SidaGroup

### Saluti istituzionali

Interverranno:

**On. Paolo De Castro** - Commissione per l'Agricoltura e lo Sviluppo rurale dell'Unione Europea

**Paolo Bruni** - Presidente Centro Servizi Ortofrutticoli CSO

**Francesco Contò** - Direttore del Dipartimento di Economia dell'Università di Foggia

**Davide Astolfi** - Product Marketing TeamSystem

**Vilma Mazzocco** - Manager Food Agri Departement SidaGroup

*Sono previsti gli interventi dei rappresentanti delle Organizzazioni Agricole, delle Centrali Cooperative e delle Organizzazioni di rappresentanza imprenditoriale*

### Nel corso dell'evento verranno trattati i seguenti argomenti:

- **Filiera Agroalimentare** - Soluzioni integrate per la filiera e i sistemi di gestione
- **Innovazione** - Tecnologie innovative, nuovi prodotti, processi e servizi
- **Gestione delle risorse** - Ciclo di vita, gestione dei rifiuti, imballaggio sostenibile
- **Commercio ed esportazione** - Commercio internazionale, distribuzione e logistica
- **Qualità e consumo** - Sicurezza e qualità alimentare e supporto alla scelta dei consumatori

Il convegno si concluderà con un aperitivo-dinner

Per informazioni e iscrizioni: 800.906050

azienda.teamssystem.com/innovazione-filiera-alimentare  
blog.teamssystem.com

Convegno gratuito

a cura di TeamSystem e Sida Group

## Il fallimento dell'impresa agricola costituita in forma sociale e il superamento della concezione formale dell'oggetto sociale dichiarato nell'atto costitutivo

di Tommaso Sannini - cultore della materia presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche dell'Università degli studi di Firenze

e Tommaso Stanghellini - avvocato

*Per effetto dell'ampliamento della nozione di imprenditore agricolo effettuato con il D.Lgs. 228/2001 la giurisprudenza tende ora, ai fini della qualifica di imprenditore agricolo sottratto al fallimento, ad attribuire sempre maggior rilevanza al concreto svolgimento dell'attività di cura e di sviluppo del ciclo biologico ed alle attività connesse a discapito del mero dato formale dell'oggetto sociale "totalmente agricolo". Si deve quindi ritenere superata la tesi tradizionale secondo la quale le società che abbiano quale oggetto sociale esclusivo l'esercizio delle attività di tipo agricolo indicate dall'articolo 2135, cod. civ. siano per ciò solo esentate dal fallimento.*

### **L'Oggetto sociale agricolo: condizione necessaria ma non sufficiente per evitare il fallimento dell'impresa agricola**

In linea di principio l'imprenditore agricolo non è soggetto al fallimento in quanto questo, in base a quanto statuito dall'articolo 1, L.F., è riservato ai soli imprenditori commerciali. Con il D.Lgs. 228/2001, però, la nozione di imprenditore agricolo ha subito un notevole ampliamento e questo ha comportato che la sua distinzione dalla nozione di imprenditore commerciale assumesse dei confini sempre più sfumati, soprattutto nel caso in cui l'impresa venga svolta da una società. Tale società, secondo quanto disposto dall'articolo 2249, cod. civ., viene regolata dalle disposizioni relative alla società semplice salvo il caso in cui soci abbiano voluto costituirla secondo gli altri tipi previsti dal codice ed utilizzati anche per le società commerciali, con l'unica distinzione della necessaria indicazione nella denominazione sociale del fatto che si è una società agricola nel caso in cui l'oggetto sociale contempli l'esercizio esclusivo delle attività previste dall'articolo 2135, cod. civ.<sup>1</sup>. La tesi tradizionale voleva che le società che avessero come oggetto sociale esclusivo l'esercizio di una attività agricola, così come indicata dall'articolo 2135, cod. civ., acquistassero sempre la qualifica di imprenditore agricolo, sottraen-

dosi, per questo solo fatto, alle procedure concorsuali. Tale tesi si poggiava su una nozione formale, secondo la quale le società vengono considerate genericamente imprenditori dal momento della loro costituzione indipendentemente dall'inizio di una qualsiasi attività, la semplice qualificazione astratta si rilevava sufficiente a determinare la natura agricola dell'impresa senza alcuna verifica dell'attività concreta, che invece si rilevava necessaria solo per le persone fisiche. Questa concezione incideva anche sulle difese delle società agricole in giudizio, dove spesso ci si limitava a opporre, quasi come dato più importante, alla richiesta di fallimento la mera circostanza che la società avesse un oggetto sociale esclusivamente agricolo. Tuttavia, la giurisprudenza più recente ha affermato il principio secondo il quale

*"Solamente l'indagine dell'attività effettivamente svolta dall'imprenditore può rivelarne la eventuale natura agricola e, di conseguenza, la assoggettabilità o meno al fallimento. La mera indicazione dell'oggetto sociale di un'attività imprenditoriale non può, infatti, essere indice univoco della natura giuridica dell'impresa, poiché è la concreta attività svolta che la qualifica, non la potenziale attività indicata sul piano meramente lessicale."<sup>2</sup>*

<sup>1</sup> L'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 99/2004 dispone che "la ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135, cod. civ. deve contenere l'indicazione di società agricola".

<sup>2</sup> Così Tribunale di Rovigo, decreto 20 novembre 2014, cfr anche Tribunale di Udine 21 settembre 2012, Appello L'Aquila 30 maggio 2011. In generale la rilevanza della valutazione dell'attività svolta in concreto dall'impresa agricola è conforme a Cassazione 24495/2010.

(Nel caso di specie, è stata ritenuta agricola e, quindi, non assoggettabile a fallimento l'impresa la cui attività consisteva nell'acquisto di semi di specie orticole, nella germinazione in apposite camere in polistirolo o di materiale plastico, nell'accrescimento delle piantine in serra sino al momento in cui le stesse erano idonee alla vendita per il successivo trapianto in campo proprio in virtù del fatto che in tale attività si rinveniva la concreta cura del ciclo biologico richiesta dall'articolo 2135, cod. civ., il fatto che la stessa impresa avesse comprato delle piantine non la rendeva commerciale, poiché questa rappresentava una attività connessa rispetto alla principale)<sup>3</sup>. Viceversa qualora l'impresa svolga concretamente una attività di tipo commerciale essa sarà esposta a una dichiarazione di fallimento anche nel caso in cui abbia un oggetto sociale di tipo esclusivamente agricolo. Di conseguenza, la mera indicazione nell'oggetto sociale di attività rientranti nella nozione di impresa agricola così come disciplinata dall'articolo 2135, cod. civ. non sarà di per sé sufficiente a evitare una dichiarazione di fallimento qualora l'attività in concreto esercitata sia prevalentemente commerciale. La sostanza quindi prevale in questi casi sulla forma e l'oggetto sociale agrario si rivela condizione non sufficiente per essere esentati dal fallimento. Pertanto la natura concreta dell'attività esercitata è diventata, in base alla nuova nozione stabilita dall'articolo 2135, cod. civ., la caratteristica più importante per qualificare come agricola una impresa anche quando questa abbia forma societaria.

Vi sono tuttavia ipotesi in cui la forma prevale sulla sostanza: sono i casi in cui l'impresa agricola presenti un oggetto non esclusivamente riconducibile all'agrarità ex articolo 2135, cod. civ., ma abbia nel suo oggetto anche attività propriamente industriali, commerciali, finanziarie rientranti nell'articolo 2195, cod. civ.. Per la giurisprudenza di legittimità e di merito l'impresa si esporrà, in questo caso, solo per tale dato formale a una dichiarazione di fallimento, perché per costante giurisprudenza, la società acquista la natura di impresa commerciale nel momento stesso in cui si costituisce, prima ancora che compia atti concreti che realizzino l'ogget-

to sociale. Per cui si potrà dichiarare il fallimento di una società agricola che abbia nel suo oggetto una attività di tipo commerciale ex articolo 2195, cod. civ. indipendentemente dal fatto che abbia realmente esercitato tale attività (*ex multis* Cassazione n. 8694/2001, Cassazione n. 8849/2005, Tribunale di Mantova 17 novembre 2005, Tribunale Mantova 30 agosto 2007). È necessario quindi che le imprese agricole e i professionisti che le assistono siano attenti nel redigere un oggetto sociale "totalmente agricolo" cioè totalmente rientrante nell'articolo 2135, cod. civ. perché esso rappresenta la condizione necessaria per evitare una dichiarazione di fallimento basata esclusivamente sul dato formale dell'oggetto sociale; tuttavia tale adempimento non è condizione sufficiente per evitare una procedura fallimentare perché accanto al dato formale dell'oggetto sociale "agricolo" si dovrà anche accompagnare il dato sostanziale dello svolgimento concreto di una attività prevalente di cura di almeno una fase del ciclo biologico di un prodotto vivente. È ovvio che tale contrasto tra una concezione prevalentemente sostanziale, utilizzata dalla giurisprudenza, nella valutazione dello svolgimento delle attività agricole rientranti nella fattispecie dell'articolo 2135, cod. civ. e una concezione prevalentemente formale nella attribuzione della natura di impresa commerciale, legata alla mera costituzione della società e indipendente dall'inizio del concreto esercizio dell'attività di impresa, potrà essere foriero di incongruenze sistematiche che dovranno essere ricomposte in sede interpretativa.

## L'importanza della attività concreta svolta dall'impresa agricola

Il semplice richiamo formale all'oggetto sociale, quindi, pur rivestendo una notevole importanza nella qualificazione dell'impresa agricola, non è di per sé sufficiente a esaurirne la fattispecie perché l'agrarità si fonda sul prodotto vivente concreto. Lo svolgimento effettivo e diretto da parte dell'imprenditore dell'attività di cura del ciclo biologico vegetale o animale, infatti, costituisce il presupposto indispensabile dell'esenzione dal fallimento (così Appello Bologna 22 aprile 2011, cfr anche Tribunale Udine 21 settembre 2012, Tribunale Rovigo 20 novembre 2014). Solamente l'indagine sull'attività concretamente svolta potrà quindi individuare la natura agricola o commerciale dell'impresa e quindi la sua assoggettabilità al fallimento indipendentemente dalle

<sup>3</sup> Il Tribunale trova conferma del proprio assunto nel "granitico orientamento giurisprudenziale che attribuisce la natura di impresa artigiana – ai fini del riconoscimento del privilegio dei relativi crediti – a prescindere dalla iscrizione nel registro delle imprese artigiane, sulla base di un accertamento de facto compiuto dal giudice al momento della insorgenza del credito".

indicazioni formali dell'oggetto sociale<sup>4</sup>. Anche perché, come detto, anche gli enti costituiti in forma di società commerciale possono avere ad oggetto forme d'impresa agricola<sup>5</sup>, *“dovendosi avere riguardo unicamente alla natura dell'attività esercitata, quale che sia la complessità organizzativa assunta dall'azienda, sia perché ciò è consentito dall'articolo 2249, comma 2, cod. civ. sia perché le norme dettate dal codice civile agli articoli 2082 e seguenti disciplinano in generale l'attività di impresa che può avere natura agricola o commerciale ed essere esercitata in forma individuale o collettiva”*<sup>6</sup>.

Se è vero che ciò che oggi rileva è unicamente la partecipazione alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase di esso, indipendentemente

<sup>4</sup> Tribunale Udine 21 settembre 2012 in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); Tribunale Rovigo 20 novembre 2014, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it).

<sup>5</sup> Alcune correnti giurisprudenziali hanno operato una netta distinzione tra società agricole semplici e società agricole commerciali (Spa, Srl, Sas, Soc cooperative) ritenendo queste ultime assoggettabili al fallimento, visto che avrebbero assunto la qualifica di imprenditore commerciale in virtù della forma assunta indipendentemente dalla attività concretamente posta in essere (Cfr. Cassazione n. 8694/2001; cfr. anche G. Minutoli, *“Caratteri dell'impresa agricola soggetta a fallimento”*, in Il Fallimento n. 11/2003, p. 1156; Appello L'Aquila 20 maggio 2012 che giunge alla conclusione della assoggettabilità al fallimento sulla base di un ragionamento circolare di dubbia validità dal punto di vista logico. La Corte infatti afferma: *“Ritenuto che nelle attività agricole rientrano quelle attività connesse, aventi ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente con l'esercizio di attività essenzialmente agricole, ne consegue che l'esercizio delle attività agricole può costituire l'oggetto sociale delle società commerciali riconoscendo, la norma, la qualifica di imprenditore agricolo sia alle società di persone che alle società di capitali o alle cooperative esercenti l'attività agricola. Ne consegue che l'esercizio di un'attività commerciale di natura agricola, ne comporta l'assoggettabilità al fallimento in caso di insolvenza.”* A chi scrive pare evidente il circolo vizioso di tale argomentazione, in cui premesse e conclusioni derivano le une dalle altre in un rapporto reciproco).

F. Canazza, *“Apparato probatorio ed oggetto dell'indagine fallimentare”*, in Il Fallimento 2012, 692; F. De Santis, *“Oneri della prova nel processo di fallimento”*, in Il Fallimento 2011, 668; F. Canazza, *“Onere della prova, poteri di indagine del Tribunale ed esame dei presupposti di fallibilità”*, in Il Fallimento 12/2011, p. 1431; M. Giusta, *sub articolo 1*, in AA VV, *“Codice commentato del Fallimento. Disciplina comunitaria e transfrontaliera”*. Disciplina tributaria, G. Lo Cascio, Milano, 2008, p. 17).

Per la giurisprudenza maggioritaria il dato dimensionale od organizzativo è, come detto, irrilevante ai fini di della distinzione della figura dell'imprenditore agricolo dall'imprenditore commerciale anche perché è possibile svolgere l'attività di imprenditore agricolo anche nelle forma della società commerciale. Nel caso in cui tale società presentasse domanda di concordato con riserva ex articolo 161, comma 6, L.F., il Tribunale dovrà quindi accertare la concreta natura dell'attività esercitata verificando in particolare che le attività connesse di cui al comma 3, articolo 2135, cod. civ. derivino in via prevalente dall'esercizio delle attività agricole principali senza alcun riguardo alle forme organizzative e sociali assunte. Se da tale esame dovesse risultare in modo inequivocabile che l'oggetto sociale concretamente esercitato coincide con le attività indicate dall'articolo 2135, cod. civ. la domanda di concordato con riserva anche qualora fosse diretta alla presentazione di un accordo di ristrutturazione o di transazione fiscale dovrebbe essere dichiarata inammissibile ex articolo 162, comma 2 e 3, L.F. perché l'imprenditore agricolo è un soggetto non fallibile. C. Mariani, *“Fallibilità dell'Imprenditore Agricolo e accesso alle procedure negoziali della crisi”*, in Centro Studi Concorsuali, 2012.

<sup>6</sup> Tribunale Mantova, 30 agosto 2007.

te dalle modalità organizzative e dalle dimensioni dell'impresa (Cassazione n. 24995/2010), è altrettanto vero che lo svolgimento effettivo e diretto da parte dell'imprenditore della cura del ciclo biologico costituisce presupposto indispensabile dell'esenzione da fallimento (così Appello Bologna 22 aprile 2011, cfr anche Tribunale Rovigo 20 novembre 2014). Se di fatto si svolgerà primariamente e parallelamente alla attività agricola anche una attività commerciale allora si sarà soggetti alla dichiarazione di fallimento in caso di insolvenza. Si pensi all'ipotesi in cui dallo stato passivo emerga che i debiti di natura commerciale siano molto superiori ai debiti derivanti da attività agricole di cui all'articolo 2135, cod. civ.. In questo caso, indipendentemente dalle indicazioni dell'oggetto sociale, ci troveremmo di fronte a una attività commerciale e quindi l'impresa sarà soggetta a una dichiarazione di fallimento in caso di insolvenza.

Coerente a questa linea interpretativa è anche la sentenza della Suprema Corte n. 12215/2012, che ha affermato il principio di diritto secondo il quale

*“la sottrazione dell'impresa agricola alle norme sul fallimento non è di ostacolo all'applicabilità del R.D. n. 267/1942, articolo 1, che dichiara soggetta alle norme in materia di fallimento l'impresa commerciale, nonostante l'impresa medesima svolga contemporaneamente anche un'attività di natura agricola”.*

Attività che, tuttavia, per l'interpretazione maggioritaria, dovrà essere non solo esercitata contemporaneamente ma anche in misura prevalente o in via del tutto indipendente rispetto all'attività agricola facendo venir meno qualsiasi collegamento, anche potenziale, con il fattore terra. Altra ipotesi di rischio fallibilità si ha nel caso i prodotti commercializzati non abbiano le caratteristiche di omogeneità rispetto ai propri prodotti e quindi non abbiano una funzione integrativa. In tal caso la vendita potrebbe essere valutata come attività indipendente dall'attività agricola e quindi rientrante nell'articolo 2195, cod. civ. come attività commerciale.

Quindi la natura concreta dell'attività esercitata e il principio della connessione potenziale sono in ultima analisi i criteri principali per distinguere e separare lo spazio giuridico tra attività agricola e

attività commerciale<sup>7</sup>. Solamente l'indagine sull'attività concretamente svolta potrà quindi individuare la natura agricola o commerciale dell'impresa e quindi la sua assoggettabilità al fallimento indipendentemente dalle indicazioni formali dell'oggetto sociale<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Come evidenziato l'attenzione alla concreta attività svolta dall'impresa agricola può tuttavia, in sede di valutazione dell'attribuzione dello statuto agrario o viceversa dello statuto commerciale ai fini del fallimento, porsi in contrasto con la tendenza di parte della giurisprudenza ad affermare il principio opposto secondo il quale ai fini della attribuzione della qualifica di imprenditore commerciale, ciò che assume rilevanza nella società è l'oggetto sociale quale risulta dall'atto costitutivo e non l'attività in concreto esercitata per cui qualora risulti dall'oggetto sociale un'attività di commercializzazione anche di prodotti rientranti nelle attività previste dall'articolo 2135, cod. civ. ma non si riesca a dimostrare la prevalente provenienza di tali prodotti dall'attività c.d. agricole principali ci si esporrà ad un evidente rischio di dichiarazione di fallimento. Cfr. Tribunale Mantova 30 agosto 2007 che cita Cassazione n. 9084/1994, Cassazione n. 8694/2001, Cassazione n. 8849/2005; Appello L'Aquila 26 febbraio 2013; Tribunale Rovigo 20 novembre 2014 in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); Tribunale Udine 21 settembre 2012, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); M. M. Gaeta, "Il fallimento di una associazione di imprenditori agricoli", in Giust. Civ. Fasc. 11-12, 2012, p. 2761 e ss..

<sup>8</sup> Tribunale Rovigo 20 novembre 2014, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); Tribunale Udine 21 settembre 2012 in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it).

 **Euroconference**  
Editoria

## DICHIARATIVI 2016

*con ancora più casi pratici di compilazione*

Coordinamento scientifico Sergio Pellegrino



SCOPRI LE OFFERTE >

## Il *trust* come soluzione: dalla tutela del patrimonio rurale al passaggio generazionale nelle aziende agricole

di Marco Masante - avvocato

*Il trust è un istituto, tipico dell'ordinamento anglosassone ("common law"); è una costruzione giuridica complessa, che – prima della sua introduzione – non aveva un identico istituto nel diritto continentale ("civil law"), anche se esistono tuttora istituti simili, come il mandato gestorio, il contratto di affidamento fiduciario o l'intestazione fiduciaria. Nel presente intervento, dopo avere descritto le caratteristiche dell'istituto, si propongono alcune fattispecie applicative al mondo dell'agricoltura.*

### Introduzione

Il *trust* è un istituto, tipico dell'ordinamento anglosassone ("common law"); è una costruzione giuridica complessa, che – prima della sua introduzione – non aveva un identico istituto nel diritto continentale ("civil law"), anche se esistono tuttora istituti simili, come il mandato gestorio, il contratto di affidamento fiduciario o l'intestazione fiduciaria. Tali costruzioni possono esistere e sono riconosciute anche nel nostro ordinamento, poiché introdotte a seguito dell'adesione dell'Italia alla Convenzione internazionale dell'Aja del 1° luglio 1985. In particolare è possibile la costituzione di un atto di *trust* in Italia, il cui unico elemento di internazionalità sia la legge regolatrice (i c.d. *trust* interni). Sebbene sia tuttavia uno strumento comune e indicato per risolvere tematiche basilari delle organizzazioni sociali (patrimoni e rapporti familiari, successioni familiari e passaggi generazionali, rapporti tra soci e imprenditoriali, rapporti obbligatori e immobiliari) non altrimenti tutelate, è tuttavia indispensabile far riferimento a professionisti specializzati nella materia per valutare ogni singolo caso. In agricoltura può essere citata, a titolo di esempio, l'avvenuta creazione di un *trust* familiare da parte del Gruppo Antinori, denominato *trust* Piero Antinori, al cui interno era conferita l'intera proprietà della *holding* del gruppo, la Palazzo Antinori Srl, titolare effettivo del patrimonio industriale (con 1.700 ettari di vigneti, 20 milioni di bottiglie prodotte e una stima di 150 milioni di ricavi a fine 2012). La disciplina di riconoscimento di un *trust*, in particolare se interno, presuppone la coesistenza di regole di *common law* e di *civil law*, i cui combinati disposti sono il frutto della giurisprudenza nazionale, ormai trentennale, su tale strumento. Il *trust* è il rapporto giuridico al cui interno la proprietà formale

(*legal ownership*) viene posta in capo al *trustee*, in quanto destinata a favore di una parte, ma nell'interesse di un terzo, che è il reale beneficiario (*equitable owner*). Il *trustee* ha il possesso, il controllo e ogni tipo di gestione dei beni, ma che deve avvenire nell'esclusivo interesse dei terzi individuati nell'atto di *trust*. Nella sostanza, il *trust* consiste in un rapporto, avente riconoscimento giuridico, tra il costituente (c.d. *settlor* o disponente) e il fiduciario (*trustee*), in base al quale il disponente trasferisce dei beni al *trustee*, il quale si obbliga a detenere e ad amministrare detti beni, non per diretto beneficio e a proprio uso, ma nell'interesse di terzi soggetti, destinatari degli effetti del *trust* (c.d. beneficiari). Se da un punto di vista di stretto diritto, il *trust* è un istituto del sistema giuridico anglosassone, riconosciuto da quello italiano, e ha lo scopo di regolare i rapporti di natura patrimoniale, dal punto di vista fiscale, salvo alcuni aspetti particolari sulle imposte indirette, è neutro, ossia non apporta alcun vantaggio fiscale rispetto a similari istituti del diritto civile e del diritto commerciale oppure rispetto alle strutture societarie partecipate dal *trust*. La causa del *trust*, come si vedrà meglio nel seguito, rende tale istituto non riconducibile a una specifica categoria del diritto, potendo quindi ipotizzare il *trust* come un "istituto a tutela di interessi particolari non altrimenti tutelati".

### La disciplina del *trust* in breve

Non è possibile illustrare in poche parole un istituto complesso, multiforme e adattabile a qualsiasi esigenza tutelabile, come il *trust*. La padronanza di tale istituto comporta uno studio approfondito dello stesso, dalla sua origine romanistica, alla sua trasformazione anglosassone e alla sua attuale declinazione italiana, con tutte le particolarità e le contraddizioni

che solo l'esperienza degli operatori che frequentano con assiduità tale istituto può testimoniare quotidianamente. In questa sede si può solo delinearne i tratti principali, tenendo sempre ben presente che non esiste un solo tipo di *trust*, ma che al contrario esistono vari "modelli" di *trust* e che ognuno di essi può avere caratteristiche del tutto diverse dagli altri. Si può intanto semplificare dicendo che, a partire da ogni modello di *trust* è possibile realizzare un vestito su misura, la cui confezione dipende dalle particolarità del caso e dalle volontà ed esigenze personali del singolo richiedente. Come sopra accennato, il *trust* è un istituto di origine anglosassone ormai diffuso in tutto il mondo. Grazie alla "Convenzione de L'Aja sulla legge applicabile al *trust*" il nostro Paese non solo riconosce la legittimità dei *trust* istituiti all'estero, ma ne consente l'istituzione anche in Italia, anche nel caso in cui tutti gli elementi (in particolare soggetti e beni) siano italiani (c.d. *trust* interni). Questo a differenza (e a discapito) di una giurisprudenza, sempre più minoritaria, che – talvolta – ha messo in difficoltà gli operatori professionali che si occupano di *trust*, dovendo gli stessi giustificare ai soggetti coinvolti le anomalie del sistema giudiziario italiano, nel caso in cui i giudicanti non intendano recepire le (o aggiornarsi alle) leggi introdotte da fonti gerarchicamente superiori. Si ribadisce che, per mezzo del *trust*, il disponente (*settlor*), affida e trasferisce in proprietà a un altro soggetto di sua fiducia, detto *trustee*, uno o più beni, affinché il *trustee* ne assuma il controllo e li gestisca per le finalità stabilite dal disponente e nell'interesse di uno o più beneficiari. Mentre il diritto italiano non conosce che una disciplina della proprietà, nel diritto anglosassone la disciplina della proprietà può essere compresa solo muovendo da una rigorosa analisi della differenza tra *legal* ed *equitable ownership rights*.

La sua configurazione più semplice è quella per cui il dante causa (*settlor*), trasferisce la proprietà di determinati beni a un suo fiduciario (*trustee*) che è tenuto, in *equity*, ad amministrarlo a vantaggio di un *beneficiary* (che può essere, tanto determinato, quanto indeterminato), talora sotto la supervisione di un *protector* (guardiano). In *common law*, infatti, il *trustee* è il pieno e legittimo proprietario relativamente al bene trasferitogli e, in ordine a questo sistema, egli non sarebbe tenuto a fare nulla in favore del beneficiario. Quest'ultimo, però, essendo titolare di un corrispondente (ma non uguale) diritto in *equity* può pretendere che il fiduciario rispettasse il suo impegno.

Senza voler trattare esaustivamente le varie categorie ammissibili e ipotizzabili, tendenzialmente infinite, si è visto in letteratura che un *trust* può essere costituito come:

- *trust* liberale con cui si dispone di assetti familiari e non;
- *trust* commerciale, utilizzabile per disporre la segregazione di attività di impresa; *trust* a titolo di mera garanzia;
- *trust* liquidatorio mirato alla sistemazione dei rapporti debitori di un soggetto;
- *trust* revocabile con cui il disponente si riserva la facoltà di revocare l'attribuzione dei diritti ceduti al *trustee* o vincolati nel *trust*.

È utile osservare, per i modelli di *trust* liberali, normalmente previsti per beneficiari individuati o per categorie individuabili di beneficiari, come – sopraggiunto il termine finale della sua durata – i beni che costituiscono il patrimonio del *trust* (fondo in *trust*) siano assegnati a soggetti determinati o quantomeno determinabili.

Inoltre, un ruolo importantissimo rivestono gli interessi tutelati, che vanno a determinare la finalità del *trust*: tale causa, che sorregge l'istituto deve essere lecita e meritevole di tutela, visto che per assicurare il raggiungimento della stessa l'ordinamento prevede un effetto travolgente sui diritti altrui, individuato nella segregazione dei beni in *trust*. Questo effetto segregativo opera tanto (e soprattutto) per il *trustee*, per cui i beni in *trust* sono separati dal restante patrimonio del *trustee*, quanto per il disponente che non potrà, salvo eccezioni e specifiche clausole espresse nell'atto di *trust*, ritornarne in possesso. In particolare il *trustee* non può avvantaggiarsi personalmente dall'essere proprietario dei beni in *trust*, ad esempio non può fare suoi i frutti, né godere dei beni stessi, ma è tenuto solo a utilizzarli per raggiungere gli obiettivi indicati nel programma di *trust*.

La separazione dei ruoli e la eterogenia tra i vari soggetti (disponente, *trustee* e beneficiario) hanno un ulteriore ruolo determinante. Molti professionisti sconsigliano di costituire un *trust* in cui tali figure coincidono, anche solo in parte (nel c.d. *trust* autodichiarato tutte e 3 le figure coincidono, mentre ha molta diffusione anche il *trust* che potremmo definire autodestinato in cui disponente e beneficiario coincidono).

Ebbene, il *trust* autodichiarato, che sta vivendo un momento di particolare diffusione, subisce il peso delle pronunce che, sempre in numero maggiore, si incentrano sull'istituto e che rischiano di minare la

sicurezza del suo utilizzo, giacché i giudici sono piuttosto divisi su taluni aspetti caratterizzanti il *trust*, e non solo in ambito fiscale. Dal punto di vista puramente civilistico proprio recentemente, infatti, sia il Tribunale di Monza, con l'ordinanza n. 8548/2015, che il Tribunale di Bergamo, con la sentenza n. 2444/2015, hanno dichiarato la nullità – ovvero la non riconoscibilità – del *trust* autodichiarato nel nostro ordinamento. Sotto il profilo civilistico, quindi, l'istituto rischia di non essere riconosciuto dai Tribunali italiani, con evidenti gravi conseguenze per i soggetti che ne hanno fatto uso, poiché, se il *trust* non è riconoscibile, non è neppure opponibile ai terzi e, pertanto, diventano aggredibili i beni in esso conferiti.

Tuttavia tali eccezioni non devono impedire la diffusione di uno strumento molto duttile e valido. Ad esempio, la segregazione, inoltre, fa sì che, in caso di morte o altra causa di successione del *trustee*, i beni in *trust* continuino a essere regolati dalle norme dell'atto istitutivo, passando in proprietà del *trustee* successivo. Per esempio, anche se il *trustee* è sposato in regime di comunione legale dei beni, i beni in *trust* sono esclusi da tale regime. Allo stesso modo, in caso di fallimento del *trustee* o all'instaurazione di procedure esecutive o di azioni revocatorie nei suoi confronti, i beni in *trust* non potranno essere attaccati dai creditori personali del *trustee* in quanto segregati nel suo patrimonio cioè sottoposti a un "vincolo di destinazione", poiché finalizzati al raggiungimento dello scopo prefissato dal disponente e a un "vincolo di separazione", poiché separati sia dal patrimonio del disponente, da cui quei beni si staccano, sia dal patrimonio personale del *trustee*, con il quale quei beni non si confondono, il tutto nell'interesse dei beneficiari.

In estrema sintesi, durante la vigenza del *trust*, la situazione dei beni in *trust* è la seguente:

- non sono più del disponente, in favore della proprietà formale e sostanziale in capo al *trustee*;
- sono separati dai restanti beni del *trustee*;
- non sono ancora dei beneficiari ai quali arriveranno solo al termine o secondo condizioni del *trust*.

Conclusivamente si deve ricordare quali elementi siano stati normativamente previsti dall'articolo 15 della Convenzione, i quali costituiscono il principale limite giuridico alla possibilità di tutelare gli interessi mediante istituzione di un *trust*, ossia:

- a) la protezione dei minori e degli incapaci;
- b) gli effetti personali e patrimoniali del matrimo-

nio;

- c) i testamenti e la devoluzione dei beni successori, in particolare la legittima;
- d) il trasferimento di proprietà e le garanzie reali;
- e) la protezione di creditori in caso di insolvibilità;
- f) la protezione dei terzi che, agendo in buona fede, sono intervenuti anticipatamente sui diritti successivamente oggetto dell'atto di *trust*.

Tali diritti non potranno in alcun modo essere violati dalla clausole convenute in un atto di *trust*.

## Esempi di interessi meritevoli di tutela mediante *trust* in tema di patrimonio rurale e di aziende agricole

La discussione recentemente accesa sul tema del patrimonio rurale è utile a far emergere le funzioni del *trust* a favore degli interessi di cui vengono investiti questi spazi. Infatti gli spazi rurali (per differenziare gli stessi dagli spazi "urbani") non sono più legati soltanto alla produzione agricola, ma sempre più alla fornitura di una varietà di servizi ai "cittadini": la gestione del territorio e dell'ambiente, la creazione di spazi di "natura", il mantenimento di quadri paesaggistici capaci di identificare e di differenziare i luoghi.

L'istituzione di un *trust* allora può rispondere alle finalità di sensibilizzare, educare e formare al riconoscimento, alla conservazione o alla creazione *ex novo* di valori nei diversi spazi rurali delle nostre Regioni. A fronte della perdita di diversità paesaggistica causata dai processi di omologazione e di rimescolamento dei caratteri urbani e rurali a cui stiamo assistendo, è imperativo tutelare tutte le ragioni che spingono a "prenderci cura" del paesaggio rurale. In questo caso il *trust*, si può ipotizzare anche nella specifica forma di un *trust* commerciale di scopo, può avere la funzione di reperire le risorse finanziarie e organizzative per riunire soggetti diversi al fine del raggiungimento di uno scopo collettivo che i tradizionali modelli organizzativi e societari degli enti di lucro ovvero anche del terzo settore non sono in grado di fornire.

Sul secondo tema occorre osservare che ogni anno numerose imprese, soprattutto familiari, anche in agricoltura, cessano la loro attività per problemi legati alla successione in azienda: ciò avviene a causa di mancata preparazione a tale evento e alle scarse soluzioni legislative a tale problema. Il passaggio generazionale nell'impresa, se non progettato per tempo dall'imprenditore quando è ancora in attività, conduce spesso a conflitti all'interno della sua famiglia con riflessi devastanti per l'impresa.

La delicatezza del passaggio generazionale non riguarda solo l'impresa agricola, ma interessa anche la successione nel patrimonio di famiglia. Il *trust* trova utile applicazione per programmare il passaggio generazionale:

1. nell'azienda agricola e assicurare continuità di gestione nell'impresa;
2. nel patrimonio rurale della famiglia.

Il passaggio generazionale in azienda e nel patrimonio familiare, anche nei casi in cui può sembrare semplice, deve essere affrontato per tempo e pianificato in modo obiettivo. Il *trust* si profila come strumento più efficiente tanto nel caso in cui sia già stato individuato il successore, ma occorra individuare e gestire le condizioni, le modalità e i tempi del passaggio dei beni di famiglia o dell'azienda, quanto nel caso in cui il successore non ci sia ancora (perché per esempio è minore di età) oppure ci sia, ma non presenta il carattere e le attitudini necessarie a gestire e amministrare l'azienda o i beni di famiglia; o ancora, nel caso in cui esistono più successori, ma si teme che un eventuale disaccordo tra di essi possa ostacolare o addirittura paralizzare l'andamento dell'azienda e anche, da ultimo, nel caso in cui uno solo tra i successori potenziali ha manifestato interesse all'azienda durante l'attività del disponente.

Allo stesso modo la disposizione in *trust* a favore di un beneficiario meritevole può costituire una iniziativa sostitutiva dell'asfittico attuale sistema bancario, al fine di finanziare in maniera più diretta e con maggior controllo le sorti di un imprenditore in difficoltà o per dare linfa più da vicino alle nuove iniziative imprenditoriali.

Il passaggio generazionale è da alcuni anni un'evidenza – se non una vera e propria emergenza – in un settore, quello dell'agricoltura, che rappresenta quello dove tradizionalmente il ricambio generazionale è sempre stato un problema da affrontare<sup>1</sup>.

La pubblicazione Inea evidenzia che, accanto alla riduzione della forza lavoro dedicata alle attività agricole, in genere sono proprio le forze più vitali e attive a essere sottratte. Le implicazioni in termini di produzione e competitività, in questo caso divengono tanto più stringenti se si considera che, secondo i dati dell'ultimo censimento, gli *over 65* conducono 1/4 della superficie agricola utilizzata (Sau) in Italia e producono 1/5 dell'intera produzione.

Per non perdere i 3 milioni di ettari di Sau gestiti da

*over 65* si è evidenziato che, entro il 2023, occorrerà sviluppare un insieme concreto e coordinato di iniziative che consentano l'inserimento di giovani agricoltori nel sistema imprenditoriale, dei quali il *trust* sembra una delle soluzioni più convincenti.

## **“Contro” il trust: limiti generali ed inefficienza relativa dell'istituto nell'ambito del sistema agevolativo in agricoltura**

L'istituto del *trust* viene purtroppo spesso ricordato per un certo abuso che dello stesso viene fatto, per raggiungere fini illeciti pubblici o privati, come l'evasione fiscale, la sottrazione alla riscossione delle imposte, il riciclaggio di danaro, gli atti in frode ai creditori o la violazione di diritti familiari o successori.

Tali abusi ripugnano chi, partendo da una congrua conoscenza dello strumento ne affronta l'esperienza diretta del suo utilizzo nel nostro sistema giuridico. Tale istituto infatti esiste e si concilia con il nostro ordinamento come estremo e residuale strumento di tutela di situazioni giuridiche e interessi, altrimenti privi di difese: la volontà di un genitore di garantire un futuro al proprio figlio disabile; la necessità di tutelare le famiglie ricostituite a seguito di un divorzio; la facoltà di ridare una speranza e una dignità ad un imprenditore calpestato dal sistema della riscossione dei debiti tributari o segnato da una procedura concorsuale.

Tuttavia è un dato di fatto il citato susseguirsi dei numerosi casi di *trust* c.d. appunto “ripugnanti”, sanzionati da nullità dai Tribunali che non ne riconoscono validità e tutela, in quanto tesi unicamente alla protezione di asseriti interessi leciti, che poi risultano violare diritti di soggetti deboli (familiari, eredi, etc.) oppure obbligazioni civili o tributarie, che non si intendono rispettare.

Pertanto, l'istituto del *trust* deve venire introdotto con sapienza e conoscenza in un settore, quale quello agricolo, caratterizzato da un equilibrio molto delicato e connotato dalle attuali esigenze di ricambio. Favorire l'ingresso di giovani imprenditori in agricoltura è da diversi anni uno degli obiettivi strategici a livello nazionale e comunitario come risposta all'elevata senilizzazione delle campagne e come *driver* fondamentale per l'ammodernamento strutturale, tecnologico e gestionale delle aziende agricole, al fine di migliorare la competitività del settore. La costituzione di un *trust* deve pertanto essere affrontata solo dopo aver compreso e permesso la sopravvivenza (o la perdita) dei benefici e delle agevolazioni previste, soprattutto per i giovani e i piccoli impen-

<sup>1</sup> Inea, “I giovani e il ricambio generazionale nell'agricoltura italiana”, 2013.

ditori agricoli.

Si ricorda, infatti, che devono essere rinunciate, prima della istituzione di un *trust* tutte le ipotesi per cui le persone fisiche possono usufruire di agevolazioni o semplificazioni tributarie.

Per comprendere la logica di tale scelta, facendo un esempio comprensibile anche ai professionisti che non si occupano di agricoltura, basti pensare alla mera c.d. "agevolazione prima casa". Il complesso di una serie di disposizioni, note appunto come "agevolazioni prima casa" stabilisce, ad esempio, che l'acquirente decade dai benefici fiscali usufruiti in sede di acquisto dell'immobile se trasferisce, con atto a titolo oneroso o gratuito, l'abitazione prima che sia decorso il termine di 5 anni dalla data di acquisto, a meno che entro un anno non proceda al riacquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Il *trust*, essendo equiparato ai fini delle imposte dirette a un ente non commerciale, non può beneficiare dell'agevolazione in oggetto. Si ritiene che la disposizione in *trust* dell'immobile entro il quinquennio, determini la perdita dei benefici prima casa poiché l'inserimento in *trust* è equiparato a un trasferimento a titolo gratuito.

In realtà, sul punto, l'Agenzia delle entrate non si è espressa e si potrebbe continuare (come abitualmente effettuato da molti notai e consulenti esperti di questo istituto) a sostenere che il *trust* è un vincolo di destinazione e non si possa qualificare *sic et simpliciter* come un atto di trasferimento a titolo gratuito:

si ricorda, infatti, come il disponente, nonostante si spossessi dei beni disposti in *trust*, possa utilizzare gli stessi per sé e la sua famiglia. Nelle casistiche note, si evidenzia come l'Agenzia delle entrate, a seguito della disposizione dell'immobile acquistato con i benefici prima casa in *trust*, non abbia accertato il venir meno dei requisiti per l'agevolazione. Tuttavia, la prudenza sopra osservata risulta confermata dall'Agenzia delle entrate nella [risoluzione n. 213/E/2007](#). Nel citato intervento di prassi si afferma, infatti, che la cessione della nuda proprietà da parte dell'istante comporta la decadenza dai benefici in questione, in quanto l'operazione viene posta in essere prima del decorso del quinquennio dalla data dell'acquisto. La perdita del beneficio riguarda la parte di prezzo corrispondente al diritto parziario ceduto: in particolare, si applicheranno al prezzo dichiarato nell'atto di acquisto i coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto, di cui al prospetto dei coefficienti allegato al D.P.R. 131/1986, con riferimento alla data in cui il diritto è stato acquisito.

In conclusione si evidenziano quindi le notevoli utilità per l'utilizzo del *trust* in agricoltura, tanto ai fini della tutela del patrimonio rurale quanto ai fini della volontà di garantire un corretto passaggio generazionale, che dovranno in ogni caso essere sempre verificate in ragione di possibili inefficienze dal punto di vista delle agevolazioni previste nel settore ovvero sconsigliate, quando sottese a raggiungere interessi non meritevoli di tutela.

## Imbullonati senza Imu e Tasi

di Luigi Cenicola - esperto fiscale

*Dal 1° gennaio 2016 la stima diretta dei fabbricati delle categorie D ed E riguarderà esclusivamente il suolo, le costruzioni e i soli impianti a essi strutturalmente connessi che accrescono normalmente la qualità e l'utilità dell'unità immobiliare. Cambiano, quindi, le regole e i criteri di determinazione della rendita catastale, in precedenza calcolata tenendo conto anche dei macchinari "imbullonati". Gli intestatari degli immobili già censiti possono presentare atti di aggiornamento, tramite procedura Docfa, delle relative rendite entro il 15 giugno 2016 con effetto retroattivo al 1° gennaio 2016. Rendite che potranno già essere utilizzate in sede di acconto Imu e Tasi. Con la [circolare n. 2/E/2016](#) l'Agenzia delle entrate ha illustrato le novità del provvedimento.*

L'articolo 1, comma 21, L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) dispone che:

*"a decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo".*

La disposizione costituisce una inversione di tendenza rispetto a quanto previsto dall'articolo 1, commi 244 e 245, L. 190/2014 (Stabilità 2015) il quale prevedeva che nelle more dell'attuazione delle disposizioni relative alla revisione della disciplina del sistema estimativo del catasto dei fabbricati, si applicassero le istruzioni della [circolare n. 6/E/2012](#), dell'Agenzia delle entrate, concernente la "Determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi".

Nella circostanza, l'Agenzia delle entrate aveva sottolineato che la stima catastale delle unità immobiliari dei gruppi D ed E era frutto della valutazione di diversi fattori riguardanti, oltre alla struttura edilizia, anche quelle componenti (quali le installazioni) che risultavano connesse o incorporate ai fabbricati o comunque stabilmente infisse a essi.

Pertanto, ai macchinari "imbullonati" doveva essere attribuita una rendita autonoma, con conseguente assoggettamento a Imu e Tasi.

Le istruzioni ministeriali ribadivano le puntualizzazioni della Corte Costituzionale che, intervenendo

in merito all'inclusione o meno delle turbine nella stima catastale delle centrali idroelettriche, con sentenza n. 162/2008, aveva affermato che, nella determinazione della rendita catastale, doveva tenersi conto di tutti gli impianti riferibili alla destinazione dell'unità immobiliare, senza i quali la struttura perdeva la propria tipicità, e che, al tempo stesso, erano caratterizzati da specifici requisiti di "immobiliarità", a prescindere dal sistema di connessione utilizzato per il collegamento alla struttura.

Per la Consulta, pertanto, erano da considerarsi elementi idonei a descrivere l'unità immobiliare e influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale tutte quelle componenti che contribuivano in via ordinaria ad assicurare, alla medesima, una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo.

Al fine, quindi, di valutare quale impianto doveva essere incluso o meno nella stima catastale, era necessario fare riferimento non solo al criterio dell'essenzialità dello stesso per la destinazione economica dell'unità immobiliare, ma anche alla circostanza che l'impianto era "fisso", ovvero stabile (anche nel tempo), rispetto alle componenti strutturali dell'unità immobiliare.

Il criterio generale, affermato dalla giurisprudenza in merito alle turbine delle centrali elettriche, è stato, quindi, esteso (metodologicamente) ad altre tipologie di impianti, presenti negli opifici industriali (altiforni, impianti di produzione di vapore, carri ponte etc.), per cui, sulla base di tali indicazioni, alcuni uffici hanno avviato l'attività di rettifica delle rendite catastali, partendo da una valutazione degli impianti non più basata su una loro eventuale "mobilità" o rimovibilità, come avveniva in passato, bensì dando rilevanza all'aspetto funzionale connesso alla destinazione dell'immobile.

Il problema ha riguardato non solo gli opifici industriali, ma anche i fabbricati strumentali agricoli. È successo, infatti, che a un'azienda agricola, al momento dell'accatastamento della cantina, di nuova costruzione, l'ufficio provinciale dell'Agenzia delle entrate – Territorio – abbia richiesto, per quantificare la rendita catastale, il valore dei vasi vinari (come nuovi)<sup>1</sup> in base alla citata circolare n. 6/E/2012.

Nel caso di specie, l'Agenzia ha ritenuto che il vaso vinario era da intendersi come un "impianto fisso" della cantina (a differenza di quelli, in acciaio inox, che possono essere facilmente spostati altrove e in qualsiasi momento). Tutto questo, ha posto alcune riflessioni: ad esempio, perché doveva essere accertato il valore "da nuovo" dei vasi vinari quando avrebbero potuto essere stati acquistati già usati ovvero se a seguito dell'acquisto o della sostituzione di un vaso vinario era necessario modificare la rendita catastale.

Anche la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3166/2015, si è pronunciata sugli "imbullonati" in relazione al ricorso di una società che contestava l'operato dell'ufficio del catasto il quale aveva attribuito una rendita catastale calibrata su un valore complessivo, ragguagliato non soltanto all'immobile ma anche ai macchinari a questo afferente.

La Suprema Corte ha rilevato, fra l'altro, che in materia fiscale, la nozione d'immobile per incorporazione si ricava dal combinato disposto dell'articolo 4, R.D.L. 652/1939 e dell'articolo 812, cod. civ..

Ai sensi dell'articolo 4, R.D.L. 652/1939

*"si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituiti, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo", là dove per unità immobiliare va considerata "...ogni unità di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio"*<sup>2</sup>.

D'altro canto, l'articolo 812, cod. civ., comma 1, stabilisce che "sono beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costru-

zioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo", con ciò ammettendo la possibilità di una connessione strutturale realizzata in via transitoria, in virtù della quale qualsiasi collegamento è idoneo a classificare un bene come immobile, irrilevante essendo la sua modalità di collegamento con la struttura principale.

Secondo la definizione di bene immobile contenuta nell'articolo 812, cod. civ., la possibilità di separazione di un impianto dal suolo non esclude che esso mantenga la sua natura immobiliare.

Nel rigettare il ricorso, i giudici di legittimità hanno, quindi, affermato che in virtù della combinazione della normativa fiscale e di quella codicistica, tutte le componenti, che contribuiscono in via ordinaria ad assicurare, a una unità immobiliare, una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo, sono da considerare elementi idonei a descrivere l'unità stessa e influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale, come confermato in seguito dalla norma d'interpretazione autentica contenuta nell'articolo 1, comma 244, della citata L. 190/2014.

Con la nuova norma sono, dunque, ridefinite le modalità per la determinazione della rendita catastale dei fabbricati appartenenti alle categorie dei gruppi D ed E.

Il criterio adottato dal Legislatore prevede l'individuazione delle tipologie di macchinari e impianti che sono esclusi dalla stima diretta<sup>3</sup> della rendita: stima che riguarderà esclusivamente il suolo, le costruzioni e i soli impianti a essi strutturalmente connessi che accrescono normalmente la qualità e utilità dell'unità immobiliare.

<sup>3</sup> L'articolo 10, D.L. 652/1939, convertito dalla L. 1249/1939, ha previsto che per le unità immobiliari dei gruppi D (a destinazione speciale) ed E (a destinazione particolare) la rendita catastale è determinata per stima diretta. Le modalità con le quali la stima diretta è effettuata sono quelle definite dagli articoli 27, 28, 29 e 30, D.P.R. 1142/1949 che riprende i contenuti dell'istruzione III del 28 giugno 1942 dell'ex Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali in cui è, fra l'altro, ribadito che "la determinazione della rendita catastale delle unità accertate nelle categorie dei Gruppi D ed E, si effettua con metodo diretto, ricercando cioè per ogni singola unità, la rendita media annua ordinaria ritraibile al netto delle spese e delle perdite eventuali e al lordo soltanto dell'imposta di riparazione, manutenzione, sorveglianza, ammortamento, amministrazione, assicurazione, sfitto e imprevisti e al lordo delle imposte, sovrimeposte e contributi di ogni specie (canoni, livelli, censi etc.), calcolata con riferimento a una determinata epoca censuaria stabilita dal Legislatore. La stima diretta, effettuata dall'Agenzia del territorio a seguito dell'effettivo sopralluogo dell'immobile, consente di appurarne le caratteristiche e le qualità dello stesso oltre ad accertare che siano state rispettate le disposizioni di legge e la prassi amministrativa. Essa rappresenta, quindi, il risultato finale dell'esame riguardante il compendio produttivo nella sua interezza.

<sup>1</sup> Il vaso vinario è un qualsiasi contenitore atto a contenere il vino durante le diverse fasi della sua preparazione.

<sup>2</sup> L'articolo 1-quinquies, D.L. 44/2005, interpretando tale disposizione, chiariva che, limitatamente alle centrali elettriche, i fabbricati e le costruzioni stabili erano costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso.

Nell'ambito del gruppo D (immobili a destinazione speciale) sono presenti, oltre agli opifici (D/1), ai fabbricati industriali (D/7) e commerciali (D/8)<sup>4</sup>, anche i fabbricati strumentali "rurali" (D/10) i quali devono ritenersi anch'essi destinatari della norma agevolativa. Avendo riflessi per quanto riguarda il pagamento dei tributi locali, i fabbricati strumentali rurali saranno interessati limitatamente al versamento della Tasi, essendo esonerati dall'Imu.

La norma prevede, infatti, che, limitatamente all'annualità in corso, gli atti di aggiornamento delle rendite relative agli immobili in questione presentati entro il 15 giugno 2016 hanno effetto retroattivo al 1° gennaio 2016. La rendita così rideterminata potrà essere utilizzata già in sede di acconto dei tributi locali (Imu e Tasi)<sup>5</sup>.

In caso contrario, sempreché sia ricalcolata entro la fine del corrente anno, la rendita sarà utilizzata per il pagamento dei tributi locali dovuti per l'anno 2017. Escono, quindi, di scena dal calcolo dei tributi locali gli "imballonati". La loro esclusione dalla base imponibile costituisce una inversione di tendenza, come già accennato, in quanto non sono più ritenuti quali dotazioni stabili del fabbricato, ma beni mobili aziendali che, essendo destinati alla produzione, sono suscettibili di una loro ricollocazione in un altro locale produttivo conservando la loro funzionalità.

I nuovi criteri di determinazione delle rendite catastali, essendo validi solo dal 1° gennaio 2016, sono ininfluenti per quanto concerne le vertenze pregresse.

## Chiarimenti ministeriali

A commento delle disposizioni introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, l'Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità Immobiliare, con circolare n. 2/E/2016, ha fornito chiarimenti in relazione anche alle nuove metodologie operative in tema di identificazione e caratterizzazione degli immobili nel sistema informativo catastale (procedura Docfa).

### Docfa versione 4.00.3

Per le unità immobiliari a destinazione speciale (categoria D) e particolare (categoria E), oggetto di dichiarazione di nuova costruzione o di variazione, è stata predisposta la nuova versione 4.00.3 della procedura Docfa (Documento Catasto Fabbricati) che contiene

un'ulteriore elemento informativo, riguardante la "destinazione d'uso" dell'immobile, tale da consentire all'Agenzia di disporre nelle proprie banche dati di informazioni sempre più complete per finalità statistiche, inventariali ed estimali, senza avere diretta rilevanza nei procedimenti di stima finalizzati alla determinazione della rendita dei suddetti immobili.

A far data dal 1° febbraio 2016, gli atti di aggiornamento del Catasto Edilizio Urbano riguardanti gli immobili già censiti vanno effettuati mediante la nuova versione del Docfa. Per la presentazione delle altre dichiarazioni, può continuare a essere utilizzata anche la precedente versione 4.00.2 che, per esigenze gestionali, sarà tecnicamente mantenuta fino al prossimo 31 marzo 2016.

### Componenti immobiliari oggetto di stima

Dal 1° gennaio 2016, nella stima diretta degli immobili a destinazione speciale e particolare, finalizzata a determinarne la rendita catastale, devono dunque rientrare esclusivamente:

- il suolo, cioè la porzione di terreno su cui ricade l'immobile, come rappresentata negli elaborati grafici catastali. È rappresentato, di norma, da aree coperte, sedime delle costruzioni costituenti l'unità immobiliare e aree scoperte, accessorie e pertinenziali;
- le costruzioni, ossia qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo, realizzata con qualunque mezzo di unione e ciò indipendentemente dal materiale di realizzazione. A titolo esemplificativo rientrano in tale categoria i fabbricati, le tettoie, i pontili, le gallerie, le dighe, i canali, i serbatoi, le cisterne, le vasche, le torri, le ciminiere e i pozzi;
- gli elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità. Trattasi di quelle componenti che, fissate al suolo o alle costruzioni con qualsiasi mezzo di unione, anche mediante le sole strutture di sostegno, risultano caratterizzate da una utilità trasversale e indipendente dal processo produttivo svolto all'interno dell'unità immobiliare. Rientrano in tale tipologia di elementi: gli impianti elettrici, idrico-sanitari, di areazione, di climatizzazione e condizionamento, di antincendio, di irrigazione, gli ascensori, i montacarichi, le scale, le rampe, i tappeti mobili nonché i pannelli solari integrati sui tetti e nelle pareti che non possono essere smontati senza rendere inutilizzabile la copertura o la parete cui sono connessi.

<sup>4</sup> Principali destinatari della revisione della rendita.

<sup>5</sup> La base imponibile Imu è determinata sulla base delle rendite risultanti in catasto al 1° gennaio di ciascun anno.

## Componenti fuori dalla stima

Sono esclusi dalla stima catastale, indipendentemente dalla loro rilevanza dimensionale, i “*macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo*”, cioè quelle componenti, di natura essenzialmente impiantistica, che assolvono a specifiche funzioni nell’ambito di un determinato processo produttivo e che non conferiscono all’immobile una utilità comunque apprezzabile, anche in caso di modifica del ciclo produttivo svolto al suo interno.

Tale puntualizzazione sembra risolvere il caso citato riguardante i vasi vinari i quali, pur assolvendo a specifiche funzioni nell’ambito del processo produttivo, non conferiscono all’immobile una utilità apprezzabile, potendo essere rimossi o collocati in qualunque momento.

In proposito, la circolare 2/E/2016 fornisce alcuni esempi:

- centrali di produzione di energia e stazioni elettriche. Non sono più oggetto di stima: caldaie, camere di combustione, turbine, pompe, generatori di vapore a recupero, alternatori, condensatori, compressori, valvole, silenziatori e sistemi di regolazione dei fluidi in genere, trasformatori e impianti di sezionamento, catalizzatori e captatori di polveri, aerogeneratori, *inverter* e pannelli fotovoltaici, a eccezione di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzioni;
- industrie manifatturiere. Sono da escludere: tutti i macchinari, attrezzature e impianti costituenti le linee produttive quali, ad esempio, i sistemi di automazione e propulsione, le pompe, i motori elettrici, i carriponte e gru, le apparecchiature mobili e sistemi robotizzati, le macchine continue, i macchinari per la miscelazione, la macinazione, la pressatura, la formatura, il taglio, la tornitura, la laminazione, la tessitura, la cottura ed essiccazione dei prodotti. Così, non rilevano in fase di stima diretta: nelle industrie siderurgiche, gli impianti costituenti altiforni; nei siti destinati alla raffinazione dei prodotti petroliferi, i forni di preriscaldamento, le torri di raffinazione atmosferica o sotto vuoto, gli impianti destinati ai processi di conversione o di miglioramento della qualità dei prodotti della raffinazione, gli impianti per il trattamento dei fumi e delle acque;
- impianti di risalita. Non vanno considerati: funi, carrelli, sospensioni, cabine, motori che azionano i sistemi di trazione (anche se posti in sede fissa);

- parchi divertimento. Sono escluse dalla stima le attrazioni costituite da strutture che integrano parti mobili (diversamente, vi rientrano piscine, cinema e arene, che si configurano come vere e proprie costruzioni).

## Effetti fiscali

È ribadito che gli effetti fiscali (in particolare Imu) delle variazioni catastali, relative alla rideterminazione della rendita delle unità immobiliari già censite nella categorie catastali D ed E, sono anticipati al 1° gennaio 2016 se presentate in catasto entro il 15 giugno 2016, anche se registrate in banca dati in epoca successiva al predetto termine.

Poiché anche la Tasi è determinata su base catastale, si deve ritenere che, nonostante la circolare non la menzioni espressamente, valgano in proposito gli stessi criteri di cui sopra.

## Impianti fotovoltaici - Considerazioni

Relativamente agli impianti fotovoltaici architettonicamente integrati o parzialmente integrati e a quelli realizzati su aree di pertinenza, comuni o esclusive, di fabbricati o unità immobiliari censite al NCEU (Catasto Edilizio Urbano), l’Amministrazione finanziaria, con [circolare n. 36/E/2013](#), ha fatto presente che per tali impianti non sussiste l’obbligo dell’accatastamento come unità immobiliari autonome<sup>6</sup>. Tuttavia, è necessario presentare una dichiarazione di variazione da parte del titolare, ai fini della rideterminazione della rendita catastale della stessa unità immobiliare alla quale l’impianto risulta integrato, quando quest’ultimo incrementa il valore capitale (o

<sup>6</sup> Con la circolare n. 36/E/2013 l’Agenzia delle entrate ha distinto gli impianti fotovoltaici in:

- beni immobili, quando sono iscrivibili nelle categorie catastali D/1 (opifici) o D/10 (immobili rurali) e quando sono posizionati sulle pareti o su un tetto, oppure sono realizzati su aree di pertinenza comuni o esclusive di un fabbricato;
- beni mobili, quando sono di modesta entità e soddisfano i seguenti requisiti:
  - la potenza nominale dell’impianto fotovoltaico non è superiore a 3 *chilowatt* per ogni unità immobiliare servita dall’impianto stesso;
  - la potenza nominale complessiva, espressa in *chilowatt*, non è superiore a tre volte il numero delle unità immobiliari le cui parti comuni sono servite dall’impianto, indipendentemente dalla circostanza che sia installato al suolo oppure sia architettonicamente o parzialmente integrato a immobili già censiti al catasto edilizio urbano;
  - per le installazioni ubicate al suolo, il volume individuato dall’intera area destinata all’intervento (comprensiva, quindi, degli spazi liberi che dividono i pannelli fotovoltaici) e dall’altezza relativa all’asse orizzontale mediano dei pannelli stessi, è inferiore a 150 m<sup>3</sup>, in coerenza con il limite volumetrico stabilito dall’articolo 3, comma 3, lettera e), D.M. 28/1998. Sopra richiamati.

la relativa redditività ordinaria) di una percentuale pari o superiore al 15%<sup>7</sup>.

Come già evidenziato, la circolare n. 2/E/2016 fa presente, a tale riguardo, che rientrano fra gli elementi strutturalmente connessi al suolo, o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità, i pannelli solari integrati sui tetti e nelle pareti che non possono essere smontati senza rendere inutilizzabile la copertura o la parete cui sono connessi.

Pertanto, i pannelli fotovoltaici restano esclusi dalla

stima catastale a esclusione di quelli sopra citati che costituiscono una struttura di copertura o di chiusura verticale delle costruzioni.

Per i fabbricati strumentali agricoli (D/10) i pannelli fotovoltaici devono ritenersi, quindi, esclusi dalla stima catastale considerato che, nella maggior parte dei casi, non costituiscono struttura di copertura o di chiusura verticale delle medesime costruzioni, ma semplici strutture amovibili.

<sup>7</sup> Agenzia del territorio, circolare n. 10/T/2005.

 **Euroconference**  
Editoria



## DICHIARAZIONE IVA 2016

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino, Francesco Zuech

[Visualizza l'indice >](#)

**ACQUISTA ORA**

## Iva - il regime di esonero<sup>1</sup>

di Francesco Preziosi - esperto fiscale

*L'articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972, e successive modificazioni e integrazioni, prevede, per le imprese agricole che realizzano un limitato volume d'affari un regime di favore, che le esonera da ogni adempimento. Tale regime è stato oggetto, negli anni passati, di numerose modifiche. Nell'originario testo del disegno di Legge di Stabilità per l'anno 2016 era prevista la sua soppressione, poi eliminata nella stesura definitiva.*

Il regime di esonero Iva, disciplinato dall'articolo 34, comma 6, D.P.R. 63/1972 si applica ai produttori agricoli che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli di cui alla Tabella A, Parte prima, allegata al D.P.R. 633/1972

### Volume d'affari

Ai sensi dell'articolo 20, il volume d'affari è costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e prestazioni di servizi registrate o soggette a registrazione, con esclusione:

- delle cessioni di beni ammortizzabili;
- dei passaggi interni di beni e servizi tra attività separate della stessa impresa, ai sensi dell'articolo 36.

Il regime di esonero si applica, altresì, a coloro che, in caso di inizio attività, hanno dichiarato nel relativo modello anagrafico (modello AA9/12 per le ditte individuali o modello AA7/10 per i soggetti diversi dalle persone fisiche) di realizzare per il primo anno di attività un volume d'affari presunto non superiore al predetto limite.

Il produttore agricolo che inizia l'attività e abbia indicato, nel relativo modello, un volume d'affari presunto non superiore a 7.000 euro, per il primo anno è, comunque, esonerato dagli adempimenti, anche se, a consuntivo, ha realizzato un rilevante volume d'affari.

### Gli esoneri

I soggetti che rientrano nel regime di esonero non devono osservare i seguenti adempimenti:

- emissione e registrazione delle fatture di vendita;
- registrazione dei corrispettivi;
- tenuta della contabilità Iva;

- liquidazione dell'imposta;
- versamento dell'imposta;
- presentazione della dichiarazione annuale Iva.

### Gli obblighi

In primo luogo si precisa che i produttori agricoli rientranti nel regime di esonero sono considerati soggetti Iva a tutti gli effetti e, come tali, devono essere in possesso del numero di partita Iva, come precisato dall'Amministrazione finanziaria nella [risoluzione n. 1085/1994](#).

Sotto il profilo contabile devono numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali, nonché le "autofatture" emesse nei loro confronti dagli acquirenti.

### Acquisti intracomunitari

Gli acquisti intracomunitari effettuati dai produttori agricoli in regime di esonero sono soggetti a Iva qualora superino l'importo annuo di 10.000 euro ovvero in caso di opzione.

In caso di applicazione dell'imposta devono essere rispettati i seguenti adempimenti:

- richiedere l'autorizzazione a effettuare operazioni intracomunitarie (iscrizione nell'archivio Vies);
- integrare le fatture di acquisto ricevute con l'indicazione dell'imposta dovuta, numerarle e annotarle in apposito registro;
- presentare mensilmente all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente la dichiarazione relativa agli acquisti effettuati nel mese precedente, redatta sul modello Intra-12, versando contemporaneamente l'imposta;
- presentare i modelli Intra.

### Elenco clienti e fornitori

Un particolare adempimento è stato posto a carico dei soggetti esonerati dall'articolo 36, comma 8-bis, del D.L. 179/2012, convertito dalla L. 221/2012.

Trattasi della "Comunicazione annua delle operazioni

<sup>1</sup> Ove non diversamente indicato, gli articoli si riferiscono al D.P.R. 633/1972, e successive modifiche.

rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto" (cosiddetto elenco clienti e fornitori), che deve essere inviata, esclusivamente in via telematica, entro il 20 aprile dell'anno successivo.

Il provvedimento è stato, a suo tempo, oggetto di critiche, in quanto è stato (giustamente) osservato che l'adempimento era in contrasto con il fatto che gli esonerati non devono tenere alcuna contabilità. La giustificazione è stata quella di attuare una più efficace attività di controllo in ordine alla rintracciabilità dei prodotti agricoli ed alimentari, ai sensi dei regolamenti comunitari.

Le operazioni devono essere indicate analiticamente, tenendo presente che per le cessioni effettuate nei confronti di privati consumatori l'obbligo deve essere assolto solo per le operazioni di importo superiore a 3.600 euro.

## Obblighi degli acquirenti

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un produttore agricolo esonerato l'emissione della fattura, comunemente denominata "autofattura", è a carico del cessionario o committente. Nel documento l'imposta deve essere indicata in misura corrispondente alle percentuali di compensazione applicabili ai singoli prodotti.

Anche per le cessioni di beni diversi da quelli agricoli (ad esempio, la cessione di un trattore usato), l'autofattura deve essere emessa dall'acquirente, e l'imposta deve essere calcolata in base all'aliquota propria del bene ceduto.

In tal senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria con le risoluzioni [n. 384076/1981](#) e n. 450313/1992. Un caso particolare si configura quando l'operazione è effettuata tra due soggetti esonerati, i quali, come illustrato in precedenza, sono esonerati da tutti gli obblighi contabili.

In tal caso, può essere emessa una semplice quietanza, esclusa da Iva e assoggettata a imposta di bollo nella misura di 2 euro se di importo superiore a 77,47 euro.

## Superamento dei limiti

Nel caso in cui il limite di 7.000 euro di volume d'affari sia superato, il regime di esonero cessa di avere efficacia a partire dall'anno successivo a quello in cui il predetto limite è stato superato.

Pertanto, il volume d'affari realizzato nell'anno in corso non assume rilevanza, anche se, a consuntivo, risulta di notevole entità.

Il superamento del limite di 7.000 euro non comporta l'obbligo di presentazione della dichiarazione anagrafica di variazione dati.

Se, invece, l'impresa agricola, pur non superando il limite di 7.000 euro, non rispetta il rapporto di 2/3 di prodotti agricoli, perde il regime di esonero dall'anno in corso.

## Esempio 1

Cessioni di prodotti agricoli	2.000
Cessioni di altri prodotti	4.000
	-----
Volume d'affari	6.000

Le cessioni dei prodotti *extra* agricoli (4.000 euro) sono superiori a 1/3, per cui il regime di esonero cessa dall'anno in corso.

Tuttavia, si possono verificare situazioni in cui il superamento del limite di 1/3 comporta nell'anno in corso la perdita dell'esonero, che continua, però, ad applicarsi nell'anno successivo.

## Esempio 2

Cessioni di prodotti agricoli	4.000
Cessione di bene ammortizzabile	8.000
	-----
Totale imponibile	12.000
meno Cessione di bene ammortizzabile	8.000
	-----
Volume d'affari	4.000

In questo caso, la cessione del bene strumentale è superiore a 1/3, per cui il regime di esonero non si può applicare all'anno in corso, ma potrà continuare a essere applicato nell'anno successivo, in quanto la cessione del bene non concorre alla determinazione del volume d'affari, che risulta costituito soltanto dalle cessioni dei prodotti agricoli (4.000 euro).

## Adempimenti

Nel caso di superamento del limite di 1/3 di operazioni *extra* agricole, la [circolare n. 328/E/1997](#) conferma, in primo luogo, che, per l'intero anno, l'obbligo della fatturazione per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi compete all'acquirente, il quale, per i prodotti agricoli, deve applicare le percentuali di compensazione.

La stessa circolare indica, inoltre, gli adempimenti che devono essere osservati:

- annotazione riepilogativa in apposito registro delle fatture ricevute (autofatture) per le cessionari

- ni dei prodotti agricoli;
- annotazione riepilogativa delle fatture ricevute (autofatture) per le operazioni diverse da quelle agricole;
- annotazione riepilogativa dei corrispettivi relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di privati consumatori;
- annotazione riepilogativa delle fatture relative agli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione delle operazioni *extra* agricole.

## Rinuncia al regime di esonero

Come tutti i regimi agevolati, il regime di esonero non è obbligatorio, ma il produttore agricolo può rinunciarvi.

La rinuncia non deve essere manifestata preventivamente ma nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno d'imposta a decorrere dal quale la rinuncia stessa ha effetto.

Al riguardo, si rammenta che, in base a quanto stabilito dal D.P.R. 442/1997, le opzioni e le rinunce si desumono da "fatti concludenti", cioè da comportamenti adottati fin dall'inizio dell'anno.

La comunicazione ha carattere formale, la cui inosservanza è soggetta alla sanzione generica di 258 euro, ferma restando la validità della opzione o rinuncia.

In pratica, deve essere barrata l'apposita casella posta in corrispondenza del rigo VO3 nel Quadro VO del modello Iva.

La rinuncia è soggetta al vincolo triennale, rinnovabile automaticamente, salvo revoca.

## Opzione per il regime normale

È opportuno considerare che, allo stato della vigente normativa, l'imprenditore agricolo non ha più convenienza a rinunciare al regime di esonero, in quanto non è consentito nemmeno recuperare, come per il passato, l'imposta relativa ai beni ammortizzabili per la parte non compensata forfettariamente.

Invece, nel caso in cui l'imprenditore preveda di effettuare investimenti e, quindi, intenda recuperare la

relativa imposta, deve necessariamente optare per il regime normale, rinunciando non solo al regime di esonero, ma anche all'applicazione del regime speciale.

Anche questa opzione si desume dal comportamento concludente del contribuente (tenuta della contabilità, liquidazione dell'imposta nel modo normale, versamento) e deve essere comunicata nella prima dichiarazione Iva successiva alla scelta operata.

L'opzione è vincolante fino a revoca e, comunque, per almeno un triennio.

## La Legge di Stabilità

L'articolo 47, comma 1, del disegno di Legge di Stabilità per l'anno 2016 prevedeva la soppressione del regime di esonero.

Il provvedimento avrebbe interessato un considerevole numero di soggetti.

Infatti, dai dati in possesso sia del Ministero dell'economia e delle finanze, sia del Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali, dall'incrocio dei dati tra il Registro Imprese e quelli dell'Anagrafe tributaria risulta che a fronte di oltre un milione di iscritti come "imprese agricole", meno di 500.000 presentano la dichiarazione annuale Iva.

Tralasciando l'eventuale recupero di imposta, che nella relazione tecnica era stato stimato in circa 18 milioni di euro, il Legislatore in realtà intendeva razionalizzare il regime agricolo, perseguendo l'obiettivo della trasparenza della filiera agro-alimentare, anche in relazione ai regolamenti CE in materia di erogazione dei premi comunitari, riservati alle imprese agricole "attive", che non solo devono essere in possesso del numero di partita Iva, ma devono anche presentare la dichiarazione annuale.

Tuttavia, nella stesura definitiva della legge, l'abrogazione è stata eliminata, essendo prevalsa la considerazione che gli adempimenti sarebbero stati eccessivi in riferimento a soggetti che svolgono attività marginali.

## Novità in materia di fatturazione elettronica

di Eleonora Pallante – consulente fiscale

*Il D.Lgs. 127/2015 ha introdotto alcune novità in materia di fatturazione elettronica, trasmissione telematica delle stesse o dei relativi dati, nonché di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi. Il Decreto, in attuazione della L. 23/2014 (c.d. delega fiscale), introduce una serie di agevolazioni per la generalità dei soggetti passivi Iva in termini di riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili per tutti i contribuenti che opteranno per l'utilizzo della fatturazione elettronica nei rapporti economici con altri soggetti "privati" passivi Iva. A regime, la fatturazione elettronica tra soggetti "privati" sarà facoltativa, mentre attualmente qualsiasi fattura emessa nei confronti della P.A. deve essere in formato elettronico. A tali novità, si affianca, infine, l'entrata in vigore delle disposizioni sulla fatturazione elettronica nel settore del fotovoltaico.*

### Fatturazione elettronica tra soggetti privati

Negli ultimi anni si è avviato un rapido percorso normativo che prevede l'abbandono della fattura in formato cartaceo e per l'adozione della fattura elettronica<sup>1</sup>. In particolare, il percorso in questione trae origine dalle disposizioni contenute nell'articolo 1, commi 209-214, L. 244/2007 il quale ha previsto che, a partire dal 6 giugno 2014, gli operatori economici nei confronti della PA possano emettere unicamente fattura elettronica. Inizialmente, l'obbligo riguardava solamente gli enti di previdenza e assistenza sociale, i Ministeri e le Agenzie fiscali ed enti nazionali di previdenza, mentre dal 31 marzo 2015, tale obbligo è stato esteso a tutte le Amministrazioni pubbliche. La diffusione dell'utilizzo della fattura elettronica rappresenta una delle principali leve per diffondere la cultura digitale nel mondo delle imprese, efficientare i loro processi amministrativi e ridurre i costi di gestione, inoltre è uno strumento che le Istituzioni ritengono utile per combattere le frodi in materia Iva e per semplificare le procedure di fatturazione, soprattutto per i soggetti di minori dimensioni.

Segnatamente, l'utilizzo di tale strumento offre i seguenti vantaggi:

- dal punto di vista dei costi:
  - riduzione nell'acquisto della carta, buste e francobolli;
  - eliminazione dei costi per gli spazi destinati agli archivi;
  - eliminazione del costo di distribuzione delle

<sup>1</sup> Per fattura elettronica si intende un documento informatico in formato XML (*Exstensible Markup Language*) sottoscritto con firma elettronica qualificata o digitale, secondo la normativa anche tecnica vigente in materia. La fatturazione elettronica è un sistema digitale di emissione, trasmissione e conservazione delle fatture; è un sistema che coinvolge diversi attori: il fornitore, il Sistema di Interscambio (SdI), il soggetto destinatario della fattura.

fatture;

- dal punto di vista dell'efficienza:
  - accesso *on line* da parte di tutte diverse postazioni;
  - abbattimento dei tempi di esecuzione;
  - riduzione di contenziosi derivanti da errori di fatturazione;
  - maggiore integrazione tra fatturazione-pagamenti-incassi;
- dal punto di vista dei rapporti con i terzi:
  - segnale di innovazione verso clienti e fornitori;
  - conformità nei confronti dei rapporti con la PA;
  - pronta risposta e trasparenza nei controlli fiscali.

In tale ottica, l'articolo 9, comma 1, lettera d), L. 23/2014 ha delegato al Governo l'introduzione (con Decreto Legislativo) di norme volte a incentivare, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti:

*"l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché di adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto (Iva) e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità dei pagamenti".*

Pertanto, il Governo ha emanato il D.Lgs. 127/2015 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 190/2015, di seguito il "Decreto") che, come detto, estende il sistema di fatturazione telematica e della tracciabilità dei pagamenti alle operazioni effettuate tra soggetti "privati" passivi Iva.

Più precisamente, l'articolo 1 del Decreto stabilisce che:

- dal 1° luglio 2016, l'Agenzia delle entrate metterà a disposizione dei contribuenti un servizio gratuito per la generazione, la trasmissione e la conservazione delle fatture elettroniche tra privati. A tale riguardo, si osserva che il dettato normativo non fa alcun riferimento alle note di variazione e al momento non sono ancora giunti specifici chiarimenti, ma si ritiene comunque che la previsione normativa sia estesa anche a queste;
- sempre dal 1° luglio 2016, per specifiche categorie di soggetti, da individuare con apposito decreto Mef, sentite le associazioni di categoria, verrà messo a disposizione, anche con riferimento alle fatture elettroniche emesse nei confronti di soggetti diversi dalle P.A. e dalle Amministrazioni autonome, il servizio gratuito di generazione, trasmissione e conservazione previsto dall'articolo 4, comma 2, D.M. 55/2013<sup>2</sup>. Ad oggi il Decreto non è ancora stato pubblicato, pertanto al momento il mondo agricolo non è coinvolto dalla presente disposizione;
- dal 1° gennaio 2017, il Mef metterà a disposizione dei soggetti passivi Iva il Sistema di Interscambio (piattaforma già in uso per la trasmissione delle fatture nei confronti della P.A.), gestito dall'Agenzia delle entrate, al fine di consentire la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche in formato XML e delle eventuali variazioni delle stesse<sup>3</sup>;
- sempre dal 1° gennaio 2017, l'Agenzia delle entrate fornirà ai contribuenti, mediante l'utilizzo di reti telematiche, le diverse informazioni acquisite. Pertanto, l'operatore economico che utilizza il Sistema di Interscambio potrà consultare *on line*, in tempo reale, lo stato delle proprie operazioni rilevanti ai fini Iva – e le informazioni a esse relative – tramite un'apposita piattaforma *web* gratuita, accessibile in ogni momento.

L'utilizzo della trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni sarà per i soggetti passivi Iva una scelta opzionale.

<sup>2</sup> L'articolo 4, comma 2 del D.M. 55/2013 prevede che *"l'agenzia per l'italia digitale, in collaborazione con Unioncamere e sentite le associazioni di categoria delle imprese e dei professionisti, mette a disposizione delle piccole e media imprese, in via non onerosa, il supporto per lo sviluppo di strumenti informatici <<open source>> per la fatturazione elettronica"*.

<sup>3</sup> Il comma 2 dell'articolo 1 D.Lgs. 127/2015, rispetto al comma 1, prevede espressamente che le disposizioni in esso contenute si applichino anche alle note di variazione.

Tale opzione avrà *"effetto dall'inizio dell'anno solare in cui è esercitata fino alla fine del quarto anno solare successivo e se non revocata, si estende di quinquennio in quinquennio"*.

Il decreto in commento prevede, inoltre, che, per le operazioni rilevanti ai fini Iva, effettuate dal 1° gennaio 2017, i soggetti passivi possano optare per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, effettuate anche mediante il Sistema di Interscambio. Ciò significa che il contribuente, che abbia scelto di utilizzare il sistema della fatturazione elettronica nei rapporti economici con altri soggetti passivi Iva, potrà comunque beneficiare delle agevolazioni previste dal Decreto, anche nel caso in cui riceva fatture in formato analogico, inviando telematicamente il contenuto di tali documenti.

In relazione a questa ultima disposizione, la Relazione illustrativa di accompagnamento al Decreto ha chiarito che, per i contribuenti che decidono di usufruire del Sistema di Interscambio (SDI), la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati delle fatture emesse e ricevute e delle eventuali variazioni – relative ai soli scambi con clienti e fornitori residenti nel territorio dello Stato – è effettuata automaticamente. Il contribuente, in tal caso, è sottratto dall'obbligo di inviare all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nelle fatture emesse e ricevute, in quanto si potranno ricavare direttamente dal Sistema di Interscambio, che acquisirà i dati nel momento in cui si effettua la trasmissione delle fatture.

## Gli utenti interessati alla fatturazione elettronica tra privati

Soggetti destinatari della fatturazione elettronica tra privati disciplinata dal Decreto, sono tutti i *"soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto"*: imprese, commercianti, professionisti e, dunque, imprenditori agricoli.

Tuttavia, occorre evidenziare che la normativa sulla fatturazione elettronica non sembra molto chiara in relazione ai soggetti interessati e, più in particolare, sulle tempistiche dell'entrata a regime per i diversi utenti. In effetti, come in precedenza riportato, il comma 1 dell'articolo 1 del Decreto prevede che a partire dal 1° luglio 2016 l'Agenzia delle entrate metterà a disposizione un sistema gratuito di generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche per tutti i *"contribuenti"*, mentre solo

<sup>4</sup> Cfr. comma 3, articolo 1, D.Lgs. 127/2015.

<sup>5</sup> Cfr. commi 1 e 2, articolo 1, D.Lgs. 127/2015.

per “specifiche categorie di soggetti passivi dell’imposta sul valore aggiunto” sarà reso disponibile un analogo servizio gratuito “anche con riferimento alle fatture elettroniche emesse nei confronti di soggetti diversi da quelli di cui all’articolo 1, comma 209, della L. 244/2007” ovvero nei confronti di soggetti diversi dalle P.A.. Questa disposizione non trova alcun legame “apparentemente” logico con il successivo comma 2 che dispone letteralmente che

*“a decorrere dal 1° gennaio 2017 (e non dal 1° luglio 2016, come previsto dal comma 1), il Mef (e non direttamente l’Agenzia delle entrate, come nel comma precedente) mette a disposizione dei soggetti passivi dell’imposta sul valore aggiunto (tutti o solo alcune categorie?) il Sistema di Interscambio ...ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche (quindi, solo in questo caso, non anche ai fini della generazione e della conservazione delle fatture)”.*

Da una lettura della norma, pertanto, non si comprende perché siano state previste tempistiche, soggetti erogatori, sistemi e soggetti beneficiari diversi. Sul punto, occorre aspettare chiarimenti necessari da parte dell’Agenzia delle entrate che si ipotizza saranno incluse nel provvedimento che il Direttore dell’Agenzia doveva emanare entro 6 mesi (cioè entro il 2 marzo 2016) dall’entrata in vigore delle disposizioni in commento al fine di definire le regole, le soluzioni tecniche e i termini per la trasmissione telematica. Nel medesimo termine del 2 marzo 2016<sup>6</sup> il Mef doveva emanare un apposito Decreto con cui stabilire le modalità di controllo degli elementi acquisiti dall’Agenzia delle entrate.

## Regime sanzionatorio

Il Decreto prevede, inoltre, un regime sanzionatorio per i contribuenti che in seguito all’esercizio dell’opzione omettano la trasmissione dei dati contenuti nella fattura ovvero trasmettano dati incompleti o inesatti. La sanzione amministrativa è pari a quella prevista dall’articolo 11, comma 1, D.Lgs. 471/1997 (ossia da un minimo di 258 euro a un massimo di 2.065 euro).

## Trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi

Il Decreto, all’articolo 2, comma 1, introduce, a decorrere dal 1° gennaio 2017, una facoltà riservata ai soggetti che effettuano le operazioni di cui all’artico-

lo 22, D.P.R. 633/1972, quali, ad esempio, le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante e le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole.

I suddetti soggetti potranno optare per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all’Agenzia delle entrate – mediante strumenti tecnologici che garantiscano l’inalterabilità e la sicurezza dei dati, compresi quelli che consentono i pagamenti con carta di debito e credito – dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di cui agli articoli 2 e 3, D.P.R. 633/1972. La memorizzazione elettronica e la connessa trasmissione dei dati dei corrispettivi, apporteranno importanti vantaggi, come la sostituzione degli obblighi:

- di registrazione previsti dall’articolo 24, comma 1, D.P.R. 633/1972;
  - di certificazione fiscale dei corrispettivi di cui all’articolo 12, L. 413/1991 e al D.P.R. 696/1996.
- Tuttavia, si osserva che permane l’obbligo di emettere la fattura qualora richiesta dal cliente.

## Incentivi all’opzione per la trasmissione telematica

Il Decreto individua una serie di incentivi/agevolazioni volti ad ampliare e attrarre un maggior numero di contribuenti. In particolare, per i soggetti che opteranno per la trasmissione telematica delle fatture:

- verrà meno l’obbligo di presentazione del modello di comunicazione polivalente, che include la comunicazione, tra l’altro, dello “spesometro” e “black list” e della comunicazione Intrastat, nonché la comunicazione dei dati relativi ai contratti stipulati dalle società di *leasing*, e dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e di noleggio, ai sensi dell’articolo 7, comma 12, D.P.R. 605/1973;
- i rimborsi Iva superiori a 2.582,28 euro saranno eseguiti in via prioritaria entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale anche in assenza di tutti i presupposti individuati dall’articolo 30, lettera a), b), c) d) ed e), D.P.R. 633/1972 ossia:
  - quando si esercitano esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l’effettuazione di operazioni soggette a imposta con aliquote inferiori a quelle dell’imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effet-

<sup>6</sup> Attualmente non emanato.

tuate a norma dell'articolo 17, commi 5, 6 e 7, D.P.R. 633/1972 nonché quelle effettuate nei confronti degli enti pubblici (articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972);

- quando si effettuano operazioni non imponibili di cui agli articoli 8 (cessioni all'esportazione), 8-bis (operazioni assimilate alle cessioni alle esportazioni) e 9 (servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali) per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;
  - limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;
  - quando si effettuano prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies (articoli che individuano le operazioni fuori campo Iva in base ai criteri di territorialità);
  - quando il contribuente si trova nelle condizioni previste dal comma 3, articolo 17, D.P.R. 633/1972;
- verranno ridotti di un anno dei termini previsti per l'accertamento di cui agli articoli 57, comma 1, D.P.R. 633/1972 e 43, comma 1, D.P.R. 600/1973. Pertanto, gli avvisi di accertamento potranno essere comunicati entro il 31 dicembre del quarto anno (e non più quinto<sup>7</sup>) successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Si osserva che la riduzione non opera nel caso di omessa dichiarazione, in quanto disciplinata dal comma 2 dei suddetti articoli, che non sono stati richiamati dal Decreto. Pertanto, in tal caso rimane operativa l'ordinaria scadenza del 31 dicembre del settimo anno successivo rispetto a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

## Riduzione degli adempimenti soggetti di minori dimensioni

Il Decreto identifica, poi, una serie di agevolazioni amministrative e contabili per i soggetti di minori

<sup>7</sup> La Legge di Stabilità 2016 riscrive l'articolo 57, D.P.R. 633/1972 sull'Iva e l'articolo 43, D.P.R. 600/1973 per le imposte sui redditi modificando i termini per l'accertamento in relazione alle diverse fattispecie. Più precisamente viene previsto l'ampliamento dei termini:

- 5 anni invece degli attuali 4 successivi a quello in cui è stata presentata la dichiarazione per la notifica di avvisi relative alle rettifiche e agli accertamenti induttivi (cfr. comma 1, articolo 57, D.P.R. 633/1972 e comma 1, articolo 43, D.P.R. 600/1973);
- 7 anni invece degli attuali 5 anni, decorrenti dall'anno in cui la dichiarazione si sarebbe dovuta presentare, nel caso di omessa dichiarazione o presentazione di dichiarazione nulla, che vengono equiparate (cfr. comma 2, articolo 57, D.P.R. 633/1972 e comma 2, articolo 43, D.P.R. 600/1973).

dimensioni. In particolare, l'articolo 4 prevede che, dal 1° gennaio 2017, l'Agenzia delle entrate metterà a disposizione di tali soggetti un programma di assistenza telematica, differenziato per categoria di soggetti, attraverso il quale saranno forniti gli elementi informativi utili per le liquidazioni periodiche e per la dichiarazione annuale Iva.

A questo servizio si accompagnerà, inoltre, il superamento degli obblighi di registrazione delle fatture emesse e ricevute di cui agli articoli 23 e 25, Decreto Iva e l'esonero dell'apposizione del visto di conformità o della dichiarazione sostitutiva di atto notorio per accedere ai rimborsi Iva di importo superiore a 15.000 euro.

Le disposizioni contenute nell'articolo 4 in commento troveranno applicazione a condizione che i soggetti passivi Iva:

- siano di minori dimensioni e trasmettano telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, anche mediante il Sistema di Interscambio;
- ove effettuino operazioni rientranti nel commercio al minuto e/o attività assimilate di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972, optino per la facoltà di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui all'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015.

Viene demandato a un Decreto del Mef l'individuazione dei soggetti "minori" ammessi al regime premiale, tra i quali potranno essere compresi anche i contribuenti di "non minori dimensioni".

## Decadenza dalle agevolazioni amministrative e contabili

In caso di omissione della trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati delle fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, e dei dati dei corrispettivi, ovvero nell'ipotesi di trasmissione di dati incompleti o inesatti, i contribuenti decadono dagli effetti premiali previsti dagli articoli 3 e 4, comma 1, del Decreto, ossia:

- esonero dalla presentazione delle comunicazioni "spesometro", "black list" e quella relativa ai contratti stipulati con società di *leasing*, nonché degli acquisti effettuati con autofattura presso operatori economici di San Marino;
- dispensa dalla trasmissione degli elenchi riepilogativi Intrastat;
- accesso al rimborso Iva in via prioritaria;
- riduzione dei termini di accertamento;

- limitatamente ai contribuenti “minori”, esonero dall’obbligo di registrazione delle fatture emesse e degli acquisti.

## Fatturazione elettronica nel settore fotovoltaico

Si rammenta, infine, che lo scorso 21 settembre 2015 – ai sensi del D.M. 55/2013 – sono stati attivati i portali del Gestore dei Servizi Energetici Spa (GSE), dedicati all’emissione delle “Fatture Energy” da parte degli operatori del settore fotovoltaico nei confronti della P.A., con riguardo ai seguenti regimi commerciali:

- ritiro dedicato dell’energia elettrica previsto dalla delibera dell’Aeegsi (Autorità per l’energia elettrica, il gas e il sistema idrico) n. 280/2007;
- certificati verdi e tariffa omnicomprensiva di cui al D.M. 18 dicembre 2008;
- tariffa fissa omnicomprensiva prevista dal D.M. 5 maggio 2011 e dal D.M. 5 luglio 2012;
- certificati bianchi di cui al D.M. 5 settembre 2012.

Dalla data sopraindicata il GSE ha messo a disposizione degli operatori il sistema di fatturazione elettronica (formato XML), provvedendo a firmarle digitalmente e a trasmetterle al Sistema di Interscambio (SDI).

Il GSE non offre il servizio di conservazione delle fatture elettroniche e delle notifiche del Sistema di Interscambio, pertanto, gli operatori devono dotarsi di un *software* in grado di assicurare il servizio di conservazione delle fatture elettroniche inoltrate.

La procedura di fatturazione elettronica è spiegata in dettaglio in un breve documento prodotto dal GSE stesso: *“Applicazione delle modalità di fatturazione elettronica ai meccanismi di incentivazione e supporto alle fonti rinnovabili e all’efficienza energetica. Istruzioni operative relative alle Fatture Energy”* – nel quale viene precisato che:

- le fatture verso la P.A. (c.d. Fatture P.A.) devono essere caratterizzate da una numerazione progressiva separata rispetto a quella utilizzata per le fatture cartacee;
- il numero attribuito alla fattura deve essere univoco. In caso contrario, il documento sarà scartato dal Sistema di Interscambio, in quanto si tratta di una duplicazione.

A seguito del predetto completamento della proposta di fattura, il soggetto responsabile deve:

- confermare la correttezza del numero e della data inseriti in fattura, che non potranno più essere modificati;
- autorizzare il GSE ad emettere, per conto dell’operatore, la fattura, secondo il tracciato e le modalità previsti dalla normativa di riferimento sulla fatturazione elettronica della PA;
- confermare che il pagamento, da parte del GSE, avverrà esclusivamente a fronte della fattura interamente compilata.

Conseguentemente, il GSE attiverà i processi per produrre la fattura in formato XML (c.d. Fattura PA), e provvederà, per conto del fornitore, a firmarla digitalmente e trasmetterla al Sistema di Interscambio.

## Il contratto di soccida: aspetti giuridici e fiscali

di Alberto Rocchi - dottore commercialista e revisore contabile

*La soccida è un contratto agrario di natura associativa che si utilizza nell'ambito dell'allevamento di animali. Nato per offrire un quadro giuridico a forme di collaborazione spontanee e spesso legate agli usi, la sua diffusione, negli ultimi anni, si è estesa anche agli allevamenti cosiddetti industriali ove ne viene fatto un largo utilizzo. Notevoli sono tuttavia le problematiche con cui la pratica e la giurisprudenza sono costrette a confrontarsi su questo ambito, così come, di riflesso, i dubbi sul corretto inquadramento fiscale.*

### La soccida: definizioni

La disciplina della soccida è contenuta negli articoli 2170 e ss., cod. civ. che, partendo dalle disposizioni generali, detta norme separate per ciascuno dei 3 sottotipi che il contratto può assumere e di cui si dirà in seguito. Gli aspetti comuni si sostanziano nell'oggetto e nello scopo del contratto che, rispettivamente, possono farsi risalire all'esercizio di un'attività economica in comune di allevamento e sfruttamento di animali e alla ripartizione dell'accrescimento del bestiame e altri prodotti e utili che ne derivano. L'"accrescimento" rappresenta dunque l'elemento essenziale del rapporto associativo: sul punto il codice civile si preoccupa di precisare che esso consiste "tanto nei parti sopravvenuti quanto nel maggior valore intrinseco che il bestiame abbia al termine del contratto". Accrescimento è dunque l'aumento numerico nonché la trasformazione qualitativa dei capi inizialmente conferiti osservabile al termine del contratto; esso rappresenta il frutto del lavoro congiunto delle parti di cui esse stesse potranno beneficiare nella misura e nelle forme stabilite nella pattuizione iniziale. Non va confuso con l'aumento di valore legato alle oscillazioni di mercato (prezzo) ma deve essere sempre ricondotto al maggior valore economico dei capi, riflesso della loro crescita naturale. Parti del rapporto sono il soccidente e il soccidario, che hanno funzioni diverse a seconda della forma del contratto secondo le 3 declinazioni alternative che il codice prevede. Se non è previsto un termine, la durata della soccida è triennale e, in mancanza di disdetta, è previsto un rinnovo annuale. Seppure in forme e modi diversi, l'obbligo di prestare il lavoro è a carico del soccidario il quale è liberato da ogni responsabilità per la morte degli animali se prova che l'evento si è verificato per causa a lui non imputabile. Se si verifica il perimento della maggior parte degli animali inizialmente conferiti per cause non imputabili al soccidario, questi può chiedere al soccidente la reintegrazione dei capi e, in mancanza, esercitare il diritto di recesso.

### Articolo 2171, cod. civ.: soccida semplice

*Nella soccida semplice, il bestiame è conferito dal soccidente il quale assume la direzione dell'impresa secondo le regole del buon allevamento, mentre il lavoro occorrente per la custodia e l'allevamento del bestiame, spetta al soccidario. Secondo autorevoli studiosi<sup>1</sup>, in questa forma, il contratto si pone l'obiettivo di regolamentare il rapporto di lavoro tra le parti, sebbene nell'ambito di una struttura collaborativa imprenditoriale: di conseguenza, la natura giuridica sarebbe assimilabile a quella di un contratto di associazione in partecipazione. Alcune disposizioni sembrano confermare tale impostazione: ad esempio, quelle sull'esonero della responsabilità del soccidario per il perimento del bestiame.*

Sul piano operativo, le parti, debbono concordare una stima iniziale del bestiame conferito dal soccidente ove vengono dettagliatamente indicati sesso, peso ed età oltre al relativo prezzo di mercato. Al termine del contratto, la stima viene ripetuta: al soccidente dovrà essere restituito un complesso di capi corrispondente a quello inizialmente apportato e ciò che eccede (accrescimento), sarà ripartito tra le parti secondo le proporzioni stabilite o, in mancanza, secondo gli usi.

### Articolo 2182, cod. civ.: soccida parziaria

*La soccida parziaria si caratterizza per il fatto che il bestiame, conferito da entrambe le parti, diviene oggetto di comproprietà tra soccidente e soccidario, in proporzione dei rispettivi conferimenti. Qui il parallelo giuridico, può essere il contratto di società, essendo le parti su un piano più paritario. Non è previsto infatti che la direzione dell'impresa spetti al soccidente né che il soccidario debba, nella prestazione della manodopera, sottostare alle direttive del soccidente. Resta invece immutato lo scopo della divisione dell'accrescimento che, dedotti gli apporti iniziali, sarà distribuito tra i contraenti nella misura pattuita o, in mancanza, secondo gli usi.*

<sup>1</sup> Cfr. Giuffrida, "I contratti di soccida e di affitto del bestiame", in Trattato di diritto agrario, Torino 2011.

## Articolo 2186, cod. civ.: soccida con conferimento di pascolo

*La terza variante del contratto in esame, accentua ancora di più il carattere di rapporto societario tra le parti in quanto il soccidante conferisce il pascolo mentre il soccidario il bestiame: in tal caso il soccidario ha la direzione dell'impresa mentre il soccidante ha il controllo della gestione. Tuttavia, la riforma contenuta nella L. 203/1982, ha di fatto sancito la riconversione di questo tipo di contratto in affitto. Nelle forme residuali, la soccida con conferimento di pascolo oggi può essere stipulata solo con lo strumento dell'accordo in deroga di cui all'articolo 45 della medesima legge.*

### Le soccide industriali

I tre modelli civilistici tipizzati di contratto, sono nella pratica poco utilizzati. Infatti, il termine "soccida" viene oggi più spesso utilizzato per indicare delle forme di negoziazione largamente diffusi nel settore zootecnico che si differenziano in modo piuttosto marcato dalla soccida tradizionale. Quest'ultima, infatti, era nata nell'ambito dei contratti agrari per regolamentare associazioni spontanee tra imprenditori agricoli; ma oggi, con l'avvento della zootecnia industriale, gli imprenditori che rivestono solitamente la figura dei soccidanti, non si limitano a fornire gli animali ma forniscono anche mangimi, servizi, assistenza veterinaria, imponendo agli agricoltori soccidari dei rigidi *standard* nella conduzione degli allevamenti. La ripartizione, poi, è ben lontana dallo schema teorico dell'articolo 2181, cod. civ. in quanto segue molto più spesso i canoni della "soccida monetizzata": ultimato il ciclo, infatti, il soccidante si riprende tutti i capi allevati per collocarli sul mercato e nel contempo versa al soccidario una quota in denaro rappresentativa dell'accrescimento. In un primo momento, la giurisprudenza ha esitato nel riconoscere i caratteri della soccida a queste forme contrattuali, specialmente ove certe caratteristiche richiamavano i contratti di scambio e specificatamente, l'appalto<sup>2</sup>. Oggi, anche a seguito della regolamentazione dei contratti di coltivazione, allevamento e fornitura<sup>3</sup>, la soccida industriale, anche in presenza di schemi pattizi notevolmente distanti dalle previsioni codicistiche, viene riconosciuta come tale. La stessa Cassazione<sup>4</sup>, ha ammesso che l'inserimento, all'interno

<sup>2</sup> Cfr., Cassazione n. 1540/1982; n. 6555/1986.

<sup>3</sup> Cfr. articolo 9 D.Lgs. 102/2005.

<sup>4</sup> Cfr., Cassazione n. 19738/2013.

di un contratto di soccida, di una pattuizione che garantisca al soccidario il mangime corrisposto integralmente dal soccidante, non introduce nel contratto un elemento capace di inficiare la funzione economico-sociale del tipo negoziale, ma contribuisce a rappresentare la reale funzione pratica che le parti hanno inteso perseguire, modulando il contratto in relazione ai rapporti economici secondo i rispettivi interessi.

Possono tuttavia emergere situazioni di abuso in cui il contratto di soccida "copre" un contratto d'opera. Qualora infatti il compenso al soccidario fosse legata esclusivamente alla prestazione svolta, verrebbe stravolta la natura associativa del contratto, secondo cui entrambe le parti assumono, sebbene con diversa intensità, il rischio d'impresa e la remunerazione del soccidario è ancorata al solo accrescimento.

### Aspetti fiscali

La soccida è stata oggetto di numerosi interventi Ministeriali, alcuni molto datati, che hanno contribuito a costruire un quadro teorico intorno al fenomeno senza tuttavia riuscire a dissipare tutti i possibili interrogativi. Circa la natura del contratto, nonostante i punti in comune con il contratto di società, nel caso di soccida, il diverso piano su cui sono poste le parti, non consente l'applicazione dell'articolo 5, D.P.R. 917/1986 sulla produzione dei redditi in forma associata<sup>5</sup>. La posizione tributaria delle parti è dunque autonoma, ma la qualifica di imprenditore viene assunta dal solo soccidante nel caso in cui questi provveda alla gestione e vendita del bestiame presente a fine ciclo<sup>6</sup> (soccida monetizzata). In questi casi, dunque, il soccidario potrebbe anche chiudere la propria partita Iva, ove naturalmente la sua attività si esaurisse nell'espletare unicamente un contratto di soccida con le caratteristiche di cui sopra. Tale impostazione è stata confermata di recente anche in risposta a specifica interrogazione parlamentare<sup>7</sup>, ove è stato chiarito che il soccidario non ha diritto a detrarre l'Iva assolta se non compie operazioni attive consistenti nella vendita dei capi. Pertanto, come preconizzato dalla dottrina<sup>8</sup>, la soccida tende a ricalcare lo schema dell'associazione in partecipazione, dove la qualifica di imprenditore viene assunta dal solo associante, essendo l'associato un semplice collaboratore con diritto di partecipare agli utili.

<sup>5</sup> Cfr. risoluzione n. 9/1266/1979

<sup>6</sup> Cfr. risoluzione n. 381861/1980.

<sup>7</sup> Cfr. risoluzione n. 5-04812 del 25 febbraio 2015.

<sup>8</sup> Vedi supra, nota 1.

Per una disamina più completa, è opportuno tuttavia esaminare distintamente per categoria di tributo le varie problematiche.

## Imposte indirette

Ai fini dell'imposta di registro, il contratto di soccida rientra tra quelli per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione ai sensi dell'articolo 10 Tabella B allegata al D.P.R. 131/1986. Esso pertanto non è assoggettabile a imposta.

Per inquadrare il trattamento Iva, occorre focalizzare l'attenzione sui diversi momenti di esecuzione del contratto:

- fase costitutiva: al momento del passaggio del bestiame, occorre verificare se vi sia il trasferimento della proprietà del medesimo con conseguente necessità di assoggettamento a Iva. Circa la soccida semplice, lo stesso articolo 2171, cod. civ. chiaramente stabilisce che *"la stima dei beni all'inizio del contratto non ne trasferisce la proprietà al soccidario"*. Pertanto, in tale ipotesi, non vi sarà obbligo di assoggettare a imposta questi passaggi. Per inciso, si osservi che nonostante l'atto di conferimento non sia soggetto a Iva, non si determina alcuna preclusione alla detrazione forfettizzata per le successive cessioni di animali<sup>9</sup>. Nella soccida parziaria e con conferimento di pascolo, il codice civile non prevede analoga disposizione sulla neutralità del conferimento iniziale. Tuttavia, appare corretto ritenere che anche in questa fattispecie non si realizza il trasferimento della proprietà del bestiame e quindi il relativo presupposto per l'applicazione dell'Iva;
- fase esecutiva: nella fase operativa del contratto, può succedere, soprattutto nelle soccide industriali, che il soccidante debba fornire al soccidario una serie di beni e servizi strettamente correlati all'allevamento degli animali: trattamenti sanitari, prestazioni veterinarie, mangimi. In caso di soccida semplice con monetizzazione, in cui gli animali siano venduti esclusivamente dal soccidante, si pone il dubbio se le operazioni commerciali intercorrenti tra soccidante e soccidario, costituiscano cessioni di beni e prestazioni di servizi, potendosi altresì qualificare come meri passaggi all'interno della stessa sfera aziendale alla stregua dei conferimenti iniziali;

<sup>9</sup> Cfr. risoluzione n. 48/E/1995. Resta fermo che se gli animali sono stati acquistati con atto non soggetto a imposta (donazione, affitto d'azienda, etc...), la loro successiva cessione non potrà rientrare nel regime di detrazione forfettizzata.

- fase estintiva: la divisione degli accrescimenti rappresenta sempre un atto dichiarativo privo di rilevanza ai fini Iva, sia che la liquidazione avvenga in capi, sia che essa si sostanzi in una dazione di denaro (soccida monetizzata)<sup>10</sup>. Al momento della cessione degli animali, ai fini dell'applicazione del regime speciale Iva di cui all'articolo 34, sia il soccidante che il soccidario possono essere considerati produttori agricoli; tuttavia, il soccidante che opera esclusivamente mediante contratti associativi e non dispone almeno di un allevamento in proprio, non può usufruire del regime speciale<sup>11</sup>. Come già rilevato, nella soccida con monetizzazione, non ha diritto alla detrazione dell'imposta il soccidario per le spese sostenute per 'attività dedotta nel rapporto associativo<sup>12</sup>.

## Imposte dirette

Come noto, i redditi di allevamento possono essere determinati alternativamente in 3 modi:

1. in base al reddito agrario, se l'allevatore possiede terreno sufficiente per produrre (potenzialmente) almeno 1/4 dei mangimi necessari per l'allevamento;
2. in base al reddito d'impresa in caso di allevatore senza terreno;
3. come reddito agricolo, per la parte corrispondente al numero di capi "coperti" dalla potenzialità del terreno di produrre mangimi nel limite di 1/4 e come reddito d'impresa per l'eccedenza.

Nella soccida, si pone il problema di stabilire quali debbano essere i terreni su cui parametrare il calcolo della potenzialità di produzione di mangimi: la risposta a questo interrogativo è contenuta in un datato intervento ufficiale in cui il Ministero<sup>13</sup> ebbe modo di chiarire che, per verificare la copertura degli animali, sarebbe stato opportuno far riferimento ai terreni del soccidante. Una simile impostazione, aveva senz'altro il merito di assecondare la natura di "contratto associativo" propria della soccida, in cui la gestione dell'impresa spetta di fatto al soccidante, sia pure con diverse sfumature nei vari sotto tipi esaminati nel precedente paragrafo. Alcuni autori<sup>14</sup>, nel condividere la scelta ministeriale, notavano come l'argomento poteva essere trattato in modo specu-

<sup>10</sup> Cfr. risoluzione n. 504929 /1973.

<sup>11</sup> Cfr. circolare n. 32/1973.

<sup>12</sup> Cfr., Cassazione n. 21491/2005, n. 8727/2013 e n. 27715/2013.

<sup>13</sup> Cfr. circolare n. 9/1266/1979.

<sup>14</sup> Cfr. Leo, "Le Imposte sui redditi nel Testo Unico", Giuffrè.

lare a quello dell'imputazione del reddito fondiario in caso di comodato di terreno. Sul punto, la giurisprudenza<sup>15</sup>, dopo qualche esitazione, aveva ritenuto attribuibile al comodatario il reddito del terreno concesso in uso gratuito, con ciò affermando il principio che l'imputazione fondiaria poteva in alcuni casi prescindere dalla titolarità di un diritto reale o di affittanza, dovendosi avere riguardo più alla reale sostanza del rapporto. Se ne dovrebbe dedurre, in definitiva, che ai fini dell'inquadramento del reddito del soccidario, si dovrà fare conto sui conteggi operati dal soccidante in ordine ai propri terreni e al numero di capi desumibili dal registro di carico e scarico da questi tenuti, ove, opportunamente, saranno distintamente evidenziati i capi di spettanza del soccidario.

Nella pratica, tuttavia, soprattutto in presenza di soccide industriali come sopra definite, potrebbero verificarsi varie e diverse situazioni:

caso 1: terreni del soccidante sufficienti a coprire i capi del soccidario: il soccidario dichiara la quota di reddito agrario comunicata dal soccidante anche se

non possiede terreno in proprio;  
caso 2: terreni del soccidante insufficienti a coprire i capi del soccidario: per l'eccedenza, il soccidario può appoggiarsi sui terreni propri? Si ritiene di sì, anche se sul punto mancano istruzioni ufficiali;  
caso 3: soccidante privo di terreni, ipotesi molto verosimile nelle soccide industriali. Anche qui, si pone il problema di stabilire se il soccidario può far conto sui propri terreni per il calcolo della franchigia. Occorre tenere presente che, molto spesso, i mangimi vengono forniti dal soccidante, quindi la funzione del "fondo" del soccidario è ulteriormente sfumata. Nonostante ciò, appurato che l'articolo 32, Tuir ai fini dell'assorbimento dei redditi di allevamento in quelli fondiari, pone il parametro della produzione di mangimi soltanto come potenziale, essendo ammissibile che l'allevatore copra il fabbisogno di alimentazione anche ricorrendo integralmente al mercato, si ritiene plausibile che il soccidario dichiari il reddito agrario se, dati i capi allevati desumibili dai conteggi del soccidante, rientra nei limiti calcolati con riferimento ai propri terreni. Sul punto, tuttavia, sarebbe opportuno un chiarimento ufficiale.

<sup>15</sup> Cfr., CT, 7 Aprile 1986, n. 2922.

 **Euroconference**  
Editoria



## L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO 2016

di Francesco Scopacasa

[Visualizza l'indice >](#)

**ACQUISTA ORA**

## Lo sviluppo rurale nella politica agricola comune: la programmazione 2014/2020

di Carlo Basilio Bonizzi - giornalista agricolo

*Lo sviluppo rurale rappresenta il secondo pilastro su cui si regge la intera politica agricola europea. Storicamente così definito per distinguerlo dal primo pilastro consistente negli aiuti diretti alle imprese, condizionati da vincoli che potremmo ricomprendere in ambito prevalentemente ambientale e conservativo delle risorse naturali nonché delle funzioni di presidio territoriale della agricoltura europea, lo sviluppo rurale rappresenta la qualità della politica agricola.*

*Con lo sviluppo rurale l'intervento di politica agraria si propone con un indirizzo qualificato di interventi e corrisponde a una consapevole scelta di priorità e di obiettivi.*

*Con la programmazione in corso, 2014/2020, questa qualificazione diviene anche innovazione nel metodo di programmazione, in particolare per quanto riguarda la sua orizzontalità e la relazione di tutti gli strumenti strutturali di intervento e relativi fondi. Tale approccio non riveste solo carattere di metodo, ma comporta vincoli di determinazione e di destinazione di risorse.*

*La programmazione 2014/2020 si propone obiettivamente quale lodevole sforzo programmatico rivolto a rendere più efficace l'intervento pubblico nel tentativo di dare piena coerenza e massima sinergia a tutti gli interventi strutturali sul territorio.*

*In ogni caso lo sviluppo rurale presenta una sua autonoma dinamica sia di indirizzo sia applicativa realizzandosi in stretta relazione con la citata politica degli aiuti diretti e, si potrebbe dire per diretta conseguenza, quale costituente imprescindibile di tutta la politica agricola comune; in sostanza di quella che è stata oltre 40 anni fa, il nucleo di tutte le politiche europee e la prima politica comune, appunto quella agricola.*

### La riforma della Pac e lo sviluppo rurale

La riforma della politica agricola comune si sostanzia in 5 grandi regolamenti comunitari, tutti adottati alla fine del 2013 e riguardano il periodo di programmazione che ricomprende anche gli altri regolamenti e fondi strutturali, 2014/2020. L'accordo sulla nuova Pac era stato stipulato il 26 giugno 2013, il 24 settembre 2013 sono state definite le questioni finanziarie.

L'accordo è il risultato del confronto nel "Trilogo", il dialogo a tre derivato dalle nuove attribuzioni al Parlamento che ha portato ad una modificazione del processo decisionale, tra Commissione, Parlamento e Consiglio europei.

Il regolamento base per lo sviluppo rurale è il n. 1305/2013 e ha già trovato applicazione nel nostro

Paese attraverso le 21 leggi regionali che hanno adottato il relativo piano regionale di sviluppo rurale e il piano nazionale di sviluppo rurale adottato nel novembre 2015.

Alla data del 31 dicembre 2015 tutte le Regioni italiane hanno approvato le rispettive leggi e possono operare sul piano della adozione dei relativi bandi e della conseguente operatività amministrativa.

### Le risorse

Dal punto di vista delle risorse impiegate si considerino le seguenti. Il Bilancio della Unione Europea per l'anno 2015 è stato di oltre 140 miliardi di euro.

Le risorse destinate alla riforma della Pac 2014/2020 sono come di seguito riportate (fonte: Commissione Europea).

Bilancio della pac 2014/2020 (Ue-28)	Totale 2014/2020 (miliardi di euro a prezzi correnti )	% Pac
Misure di mercato	17,453	4,3 %
Pagamenti diretti	291,273	71,3%
Totale I pilastro	308,726	75,6%
Misure di sviluppo rurale (sr) totale II pilastro	99,587	24,4%
Totale Pac 2014/2020	408,313	100%

# AGEVOLAZIONI

In Italia la situazione finanziaria si configura nei seguenti termini.

Il *budget* (a prezzi correnti) per il periodo di programmazione prevede la seguente tabella finanziaria mln di euro a prezzi correnti.

(fonte Agrinsieme su dati Commissione Europea):

Anno	Aiuti diretti	Sviluppo rurale
2014	3.953.394	1.480.213
2015	3.902.039	1.483.373
2016	3.850.805	1.486.596
2017	3.799.540	1.489.192
2018	3.751.937	1.493.237
2019	3.704.337	1.496.610
2020	3.704.337	1.499.799
Totale	26.666.389	10.429.710

Si può subito notare come il riparto comune delle risorse dedicate alla agricoltura consegna all'Italia il 10,9 % del *budget*, una percentuale che conferma nel suo insieme lo storico riparto delle risorse comunitarie per l'Italia.

Inoltre, il rapporto fra spesa per gli aiuti diretti e spesa per lo sviluppo rurale si consolida in circa 2/3 – 1/3. Esso manifesta nel corso delle ultime 4 programmazioni un progressivo aumento della spesa di sviluppo rurale.

Sul piano del rapporto interno della spesa nazionale e tripartita la somma a disposizione si consideri come il 67% del *budget* è dedicato agli aiuti diretti, il 9% agli interventi di mercato, il 24 % allo sviluppo rurale.

Il giudizio generale che si può esprimere sulla dotazione finanziaria della riforma è quello di una moderata soddisfazione per la tenuta della spesa agricola, anche se in un quadro di progressivo restringimento del sostegno alla Pac.

## Gli indirizzi programmatici e la governance

Sul piano degli indirizzi programmatici, dei vincoli, delle priorità, delle decisioni adottate lo sviluppo rurale necessita di una illustrazione articolata, poiché le innovazioni introdotte sono, come detto, di rilievo e una semplice elencazione, pure se in parte inevitabile, non onorerebbe il significato delle decisioni adottate.

I capisaldi su cui si articola il II pilastro della Pac sono:

- il nuovo quadro strategico comune per tutti i fondi strutturali, compreso il Feasr per lo sviluppo rurale;
- l'accordo di partenariato che contiene la strategia di ciascuno Stato membro per tutti i fondi.

L'accordo di partenariato rappresenta il fatto nuovo di tutta la programmazione non solo perché inedito, ma anche perché rappresenta la sede documentale e programmatica dell'approccio orizzontale a tutta la programmazione. L'accordo è un documento, si dovrebbe dire il documento, di programmazione nazionale.

## I programmi operativi nazionali o regionali per ciascun fondo

I nuovi programmi di sviluppo rurale sono definiti non per assi di intervento, ma sulla base di 6 priorità tematiche e 18 *focus* aree.

Il quadro strategico comune è quindi il documento programmatico generale comunitario attraverso il quale sono definiti i generali obiettivi per tutta la programmazione comune realizzata attraverso i fondi strutturali.

In una schematica elencazione, gli obiettivi tematici (10 + 1) si possono presentare secondo il seguente schema:

1	Ricerca ed innovazione
2	Accesso alle Ict
3	Competitività pmi
4	Clima e gestione dei rischi
5	Efficienza delle risorse ambientali
6	Uso efficiente delle risorse natura
7	Basse emissioni di carbonio e mobilità sostenibile
8	Occupazione e mobilità del lavoro
9	Lotta alla povertà ed inclusione sociale
10	Istruzione e formazione permanente
(+1)	Amministrazione pubblica efficiente

In sostanza la nuova programmazione, a partire dal quadro strategico comune, introduce il concetto programmatico innovativo e importante rivolto a fare emergere come dato prioritario gli obiettivi che si vogliono conseguire.

Su di essi fare convergere, in modo differenziato e flessibile, i diversi interventi derivati da altrettanti diversi fondi strutturali al fine di valorizzare al massimo le opportunità di spesa e auspicabilmente l'efficacia dei risultati conseguiti.

Tale approccio si manifesta anche come metodo tutto interno alla gestione del Feasr, il Fondo agricolo che sostiene lo sviluppo rurale.

Al riguardo Inea ha proposto, in sede di avvio analitico di tutto l'impianto programmatico in parallelo alla adozione dei regolamenti istitutivi e in preparazione degli atti nazionali di applicazione, uno schema illustrativo molto appropriato che bene definisce quan-

# AGEVOLAZIONI

to sopra si intende.

Da un lato i tre grandi obiettivi della Unione Europea 20, 20, 20: crescita intelligente, crescita sostenibile, crescita inclusiva. A seguire e per conseguenza i 9 grandi obiettivi in cui il Fears si riconosce e può operare, dei 10 indicati dal quadro strategico comune:

1. ricerca ed innovazione;
2. Ict;
3. competitività del sistema produttivo;
4. clima e gestione dei rischi;
5. efficienza delle risorse ambientali;
6. basse emissioni di carbonio;
7. occupazione e mobilità del lavoro;
8. inclusione sociale e lotta alla povertà;
9. istruzione, competenze e formazione.

Ad essi si accompagna l'obiettivo orizzontale del miglioramento della efficienza amministrativa.

Questi 9 obiettivi contemplati nel quadro strategico comune sono declinati quali priorità del Fears attraverso 6 priorità:

1. promuovere il trasferimento delle conoscenze della innovazione nel settore agricolo e forestale;
2. potenziare la competitività e redditività delle aziende agricole italiane;
3. promuovere la organizzazione della filiera agroalimentare e gestione dei rischi;
4. preservare, ripristinare e valorizzare gli ecosistemi dipendenti da agricoltura e foreste;
5. incentivare l'uso efficiente di risorse e passaggio a economia a bassa emissione di carbonio e resiliente al clima;
6. promuovere la inclusione sociale, la riduzione della povertà e lo sviluppo economico nelle aree rurali.

Le 6 priorità a loro volta si strutturano in 17 punti oggetto di attenzione (*focus area*).

- la prima priorità è articolata in: stimolare conoscenze e base di conoscenze nelle aree rurali, rinsaldare i nessi con ricerca e innovazione, incoraggiare apprendimento e formazione;
- la seconda e la terza priorità sono articolate in: incoraggiare la ristrutturazione delle aziende con problemi strutturali, favorire il ricambio generazionale, integrazione nella filiera agroalimentare, sostegno alla gestione dei rischi aziendali, salvaguardia e ripristino della biodiversità;
- la quarta e la quinta priorità sono articolate in: migliore gestione delle risorse idriche, migliore gestione del suolo, più efficiente uso dell'acqua, più efficiente uso della energia, favorire approvvigionamento e l'uso di energie rinnovabili, ri-

duurre le emissioni di metano e protossido di azoto e promuovere il sequestro del carbonio;

- la sesta priorità è articolata in: favorire diversificazione e creazione di nuove piccole imprese e occupazione, promuovere l'accessibilità e l'uso delle TLC nelle aree rurali e stimolare lo sviluppo locale nelle aree rurali;
- sono infine fissati 6 sottoprogrammi tematici facoltativi per ogni piano di sviluppo rurale: giovani agricoltori, piccole aziende, donne nelle aree rurali, aree montane, filiere corte, settori in ristrutturazione.

La declinazione nazionale della programmazione che raccoglie l'insieme delle priorità Fears in Italia e dei relativi *focus area* è contenuta nel patto/accordo di partnerariato ai quali partecipano la Commissione Europea, lo Stato membro e le Regioni laddove titolari di sviluppo rurale (è il caso del nostro Paese), nonché le organizzazioni della rappresentanza economica.

L'accordo di partnerariato è quindi il documento nazionale fondamentale da cui discendono le decisioni per la redazione, approvazione nonché promulgazione in termini di leggi regionali dei piani regionali di sviluppo rurale. È stato approvato, dopo un lungo contenzioso avviato dalla notifica a Bruxelles nell'aprile 2014, il 29 ottobre 2014.

L'accordo è un documento molto ponderoso di ben 333 pagine e 4 importanti allegati, per conseguenza anche di non facile lettura, che in questa sede viene evocato quale prodotto conclusivo del lungo confronto avvenuto nell'ambito del partnerariato pubblico/privato e che a tutti gli effetti sostiene l'insieme dei 21 piani regionali di sviluppo rurale nonché del piano nazionale di sviluppo rurale la costituzione della rete rurale.

Per questi ultimi istituti amministrativi è forse utile fornire adeguata informazione confermando in via conclusiva che laddove si tratti dell'argomento sviluppo rurale nel nostro Paese, dal 1° gennaio 2016, si deve ragionare dei citati 21 piani regionali, del piano nazionale di sviluppo rurale e della rete rurale.

Tutti sono stati approvati, con legge regionale o provvedimento ministeriale *ad hoc*. Tutti derivano dalla traduzione applicativa dell'accordo di partnerariato e tutti hanno conseguito dopo un *iter* di verifica e confronto la approvazione della commissione.

In sostanza sono ormai tutti operativi al pari dei 117 piani di sviluppo rurale approvati in tutta la Unione Europea.

A riguardo del piano nazionale e riprendendo la in-

# AGEVOLAZIONI

formazione ufficiale del Mipaaf, il finanziamento ha una dotazione di 2,14 miliardi di euro ed è suddiviso nelle 3 misure di: “Gestione del rischio” per 1,64 miliardi di euro, “Investimenti irrigui” per 300 milioni e “Biodiversità animale” per 200 milioni.

Per la gestione dei rischi, il programma mira a consolidare e ampliare a nuovi settori e territori l’assicurazione delle produzioni agricole, sviluppando strumenti nuovi come i fondi di mutualizzazione e per la stabilizzazione dei redditi aziendali, sostituendo il programma di solidarietà nazionale.

La misura sugli investimenti irrigui punta invece a sostenere la competitività del settore, inserendosi anche nella Direttiva quadro sulle acque 2000/60, che costituisce il riferimento normativo europeo per la salvaguardia e la tutela dei corpi idrici. Ulteriori finanziamenti al settore potranno essere assicurati dal fondo di sviluppo e coesione, soprattutto per il Mezzogiorno. La misura sulla tutela della biodiversità animale ha invece l’obiettivo della salvaguardia e del miglioramento delle popolazioni e razze animali di interesse zootecnico, con l’intento di accrescere la sanità e il benessere degli animali, di ridurre l’impatto ambientale e di migliorare la qualità delle produzioni. La rete rurale nazionale sostiene infine tutta l’attività di monitoraggio, informazione, divulgazione sull’insieme dell’andamento ed esecuzione del programma ed è storicamente assegnata in esecuzione ad Inea, oggi Crea, in stretta relazione con il Mipaaf con una dotazione di circa 4 mld di euro.

Le risorse giungeranno ai beneficiari secondo la classica procedura del bando che fissa i soggetti abilitati, le priorità, le risorse.

Dato il rinnovato carattere orizzontale della programmazione le misure che potranno essere adottate sono fortemente diminuite: da 44 a 25. Una loro elencazione, pure se obiettivamente arida nel suo significato, si rende necessaria per comprendere sia l’oggetto della misura che obbligatoriamente declina l’approccio delle priorità sopra descritte, sia i beneficiari destinatari delle risorse messe a disposizione. I bandi delle Regioni faranno riferimento a quelle misure e a quei beneficiari con risorse che variamente le stesse Regioni provvederanno ad allocare.

Saranno possibili al riguardo pacchetti integrati di misure proposti ai beneficiari in modo coerente; le misure agroambientali saranno coerenti con i vincoli ambientali di I pilastro, l’approccio *leader* integrato territoriale con la costituzione dei Gal viene confermato a cui potrà contribuire anche il fondo sociale Europeo ( Fse ) e non solo il più volte citato Feasr.

Misura	Beneficiari
Trasferimento, informazione	Agricoltori, operatori
Consulenza	Agricoltori, strutture tecniche
Regimi di qualità	Imprese agricole
Investimenti fisici	Imprese e imprese associate
Ripristino potenziale produttivo	Imprese e imprese associate
Sviluppo aziende e imprese	Imprese agricole ( pluriattività)
Servizi rinnovamento villaggi	Aree rurali
Investimenti forestali	Aree forestali
Forestazione e imboschimenti	Proprietari pubblici e privati
Allestimento sistemi forestali	Proprietari pubblici e privati
Ripristino potenziale produttivo	Proprietari pubblici e privati
Resilienza e pregio foreste	Proprietari pubblici e privati
Investimenti forestali	Gestori forestali
Costituzione OP	Imprese agricole organizzate
Pagamenti agro clima ambientali	Imprese agricole - agricoltori attivi
Agricoltura biologica	Imprese agricole
Indennità natura 2000	Imprese agricole - agricoltori attivi
Indennità compensativa	Imprese agricole – agricoltori attivi
Benessere animale	Imprese zootecniche
Servizi climatico ambientali	Enti locali imprese agricole
Cooperazione	Reti e poli di imprese
Assicurazione (rischio)	Imprese - agricoltori attivi
Fondi mutualistici (rischio)	Imprese - agricoltori attivi
Stabilizzazione redditi	Imprese - agricoltori attivi
Gruppi d’azione <i>leader</i>	Gal a maggioranza di privati

## Qualche considerazione di sintesi

Tracciare un quadro conclusivo non è facile ed è opportuno trattarsi sul giudizio che, in qualche modo, tutti gli operatori, pubblici e privati, nel corso del lungo confronto di questi mesi hanno contribuito a stabilire.

Ancora una volta ci soccorre la documentazione della rete rurale, a cui si può fare riferimento. È del tutto ovvio tuttavia che adesso il giudizio passa alla verifica operativa, alla verifica sulla capacità di spesa, alla verifica della risposta degli operatori rispetto alla proposta pubblica di misure e risorse. Per tutto ciò è ancora presto per esprimere un giudizio compiuto.

# AGEVOLAZIONI

In sintesi si può dire che le novità più significative sono sicuramente quelle relative alla governance e alla rinnovata spinta all'integrazione e complementarità dei fondi strutturali.

Il "quadro strategico comune" per tutti i fondi strutturali (Fesr e Fse), il fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (Feasr) e il fondo europeo per la pesca (Feamp), a cui la commissione ha accompagnato un "position paper" per ciascuno Stato membro, con i propri desiderata su alcune priorità di intervento a cui indirizzare tutte le nuove politiche di sviluppo territoriale, è un fatto programmatico di rilievo come sopra è stato ampiamente illustrato.

L'"accordo di partenariato" elaborato a livello nazionale declina quanto sopra a livello nazionale ed è altrettanto inedito nell'approccio al problema della programmazione strutturale nel nostro Paese. Inoltre la possibilità di gestire taluni programmi nazionali consente una ulteriore flessibilità e orizzontalità all'intervento.

Il mantenimento dell'approccio *leader* territoriale premia una programmazione territoriale che nel corso del tempo si è affinata e dimostra interessanti capacità di sostegno.

Sono poi stati introdotti istituti di gestione programmatica e sistemi di premialità utili a valorizzare le sedi che presentano *performance* di spesa più elevati.

Altre novità sono contenute nel regolamento specifico per lo sviluppo rurale.

Le priorità pongono l'accento come detto sulle questioni della competitività dei sistemi agroalimentari con una strategia rivolta a promuovere innovazione e conoscenza, a sostenere gli aspetti legati alla tutela dell'ambiente con particolare attenzione ai temi del cambiamento climatico e della biodiversità, a valorizzare lo sviluppo delle aree rurali, con particolare attenzione all'inclusione sociale. Ogni priorità è

declinata in *focus area*, ossia in una serie di tracce tematiche che, per grandi linee, guidano il programmatore nelle scelte.

Le *focus area* non sono tutte obbligatorie, mentre, è obbligatorio identificare gli obiettivi e quantificare i risultati attesi dall'intervento attraverso indicatori *target*.

Sul piano della strumentazione amministrativa invece le misure e i bandi rimangono quale meccanismo sperimentato e tutto sommato adeguato, anche se fortemente ridotto nel numero.

Sono state altresì introdotte alcune nuove misure particolarmente rilevanti: la cooperazione, l'associazionismo e l'integrazione tra gli attori del sistema produttivo agroalimentare; la diffusione di strumenti per la gestione del rischio legato a crisi di mercato o a calamità naturali; una maggiore diffusione dell'innovazione e un più efficace trasferimento dei risultati della ricerca, a cui vengono ricondotti diversi strumenti. In particolare con la creazione di un sistema europeo che favorisca il trasferimento dei risultati della ricerca.

La parola ora passa effettivamente alla capacità ed efficienza del sistema pubblico privato per utilizzare al meglio le risorse messe a disposizione.

Il meccanismo del disimpegno automatico, secondo il quale se le risorse impegnate non sono spese entro 2 anni, queste ritornano a Bruxelles, è rimasto attivo. La spesa pubblica complessiva della precedente programmazione è risultata pari a 17,4 miliardi di euro, di cui 8,8 miliardi di finanziamenti europei Feasr, con un impiego del 98,75% delle risorse a disposizione. Il disimpegno è stato limitato all'1,15%, per un ammontare di circa 104 milioni di euro di quota comunitaria. Sicuramente non molto, ma andrebbe evitato anche questo e l'auspicio è quello di un positivo risultato al quale tutti devono concorrere.

## Imprenditoria giovanile ... a tasso 0

di Luigi Scappini - dottore commercialista e revisore contabile

*Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 39/2016 del decreto 18 gennaio 2016, è stata data attuazione alla disciplina agevolativa concessa ai giovani di età compresa tra i 18 e i 40 anni per il subentro in agricoltura. Ratio della previsione è quello di sostenere e favorire il turnover in agricoltura, nonché di sostenere i giovani nelle iniziative imprenditoriali. In attesa dell'approvazione da parte dei ministeri coinvolti delle istruzioni applicative con cui saranno definiti criteri, modalità di presentazione delle domande, procedure di liquidazione e concessione e limiti relativi agli interventi previsti, con questo contributo si delineano le caratteristiche dell'agevolazione.*

L'imprenditoria giovanile in agricoltura da sempre è stata oggetto di interesse da parte del nostro Legislatore che attraverso differenti strumenti cerca di "agevolarne" l'ingresso, il subentro, nonché lo sviluppo. In passato, ad esempio, nel contesto delle numerose agevolazioni esistenti per quanto concerne gli acquisti di terreni agricoli, vi era quella specifica per l'imprenditoria giovanile; in particolare, l'articolo 14, comma 5, L. 441/1998, prevedeva, per i soggetti in possesso dei requisiti per beneficiare degli aiuti previsti dal Regolamento (Ce) 950/2007, l'assoggettamento, in riferimento alle transazioni di fondi agricoli, dell'imposta di registro, nella misura del 75% di quella prevista dall'articolo 1, nota I, della Tariffa, Parte prima, allegata al Tur e quindi in misura pari al 6%. Tale previsione è stata oggetto, come tante altre, del taglio lineare avvenuto a mezzo della L. 23/2011, tuttavia, il Legislatore, ha introdotto una nuova agevolazione, a regime, consistente nella previsione di una detrazione Irpef, nel limite di 80 euro per ogni ettaro di terreno che i giovani agricoltori, di età inferiore ai 35 anni con la qualifica di lap o di coltivatore diretto, conducono in affitto, nel limite massimo di 1.200 euro annui. Inoltre, i suddetti terreni non devono essere di proprietà dei genitori.

In parallelo con tale previsione agevolativa si innesta la previsione di cui al decreto 18 gennaio 2016 con cui viene prevista la possibilità di accedere a finanziamenti agevolati per l'acquisto di aziende agricole e lo sviluppo di progetti, consistenti nell'erogazione di mutui a tasso 0.

### I soggetti interessati

I commi 4 e 5, articolo 2 del Decreto, individuano 2 cause di esclusione automatica dall'agevolazione, consistenti:

1. nell'essere un'impresa in difficoltà, come definita dall'articolo 2, punto (14), del Regolamento

(UE) 702/2014 e

2. nell'essere beneficiari destinatari di ordini di recupero pendenti a seguito di una precedente decisione della Commissione che dichiara gli aiuti illegittimi e incompatibili con il mercato interno. Inoltre, limite di carattere generale, le agevolazioni non possono essere concesse contravvenendo ai divieti o alle restrizioni stabiliti dal Regolamento (UE) 1308/2013 nonché a quanto stabilito nei PSR delle Regioni in cui gli investimenti devono essere effettuati.

Definiti i limiti generali e passando a quelli prettamente soggettivi, sempre l'articolo 2 del decreto 18 gennaio 2016 (di seguito anche decreto) prevede due differenti tipologie di soggetti interessati all'agevolazione:

a) le micro e piccole imprese che:

- subentrino nella conduzione di un'intera azienda agricola che da almeno un biennio, a decorrere dalla data di presentazione della domanda di agevolazione, esercitino in via esclusiva l'attività agricola ai sensi dell'articolo 2135, cod. civ. e
- presentino progetti per lo sviluppo o il consolidamento dell'azienda oggetto del subentro, attraverso iniziative nei settori della produzione e della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli;

b) le micro e piccole imprese che:

- siano attive da almeno un biennio sempre a far data dalla domanda di agevolazione e
- presentino progetti per lo sviluppo o il consolidamento di iniziative nei settori della produzione e della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli.

In entrambi i casi non è richiesta una forma giuridica specifica per l'esercizio dell'attività ma, come visto, solamente una dimensionale e cioè essere micro e

# AGEVOLAZIONI

piccole imprese.

A tal fine è richiesto il rispetto dei parametri definiti dall'articolo 2 dell'Allegato I al Regolamento (UE) n. 702/2014 che definisce le microimprese, le piccole e le medie imprese (pmi) come quelle che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di euro e/o il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di euro.

All'interno di tale perimetro:

- la microimpresa è quella che occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo e/o un totale di bilancio annuo non superiore a 2 milioni di euro;
- la piccola impresa è quella che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo e/o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro e
- per differenza, la media impresa è quella che occupa un numero di persone superiore alle 50 unità ma entro le 250 e il cui fatturato annuo è superiore ai 10 milioni di euro ma entro i 50 milioni o il cui totale di bilancio annuo è superiore ai 10 milioni di euro ma nel limite dei 43.

Sono previsti ulteriori requisiti da rispettare e in particolare, a prescindere dalla tipologia *sub a)* o *sub b)*, i soggetti specifici:

1. devono avere la sede operativa nel territorio nazionale, con la conseguenza che sono ammesse all'agevolazione anche soggetti la cui sede legale non è Italia. Ai sensi del successivo articolo 11, comma 3, è richiesto che la sede operativa sia mantenuta nel territorio nazionale per un periodo minimo di 5 anni decorrente dalla data di inizio effettivo dell'attività di impresa e comunque fino all'estinzione del mutuo agevolato;
2. devono esercitare esclusivamente attività agricole come definite all'articolo 2135, cod. civ..

Limitatamente alle fattispecie *sub a)* di subentro nella conduzione di un'intera azienda agricola è richiesto, da parte del subentrante, il rispetto di 2 ulteriori requisiti:

1. essere costituiti da almeno 6 mesi antecedenti alla richiesta di accesso all'agevolazione e
2. essere già subentrati, anche a titolo successorio, da non più di 6 mesi alla data di presentazione della domanda, nella conduzione dell'intera azienda agricola, ovvero subentrare entro 3 mesi dalla delibera di ammissione all'agevolazione tramite un atto di cessione.

Il requisito caratterizzante l'agevolazione, tuttavia, richiesto in entrambi i casi, è quello dettato dall'arti-

colo 2, comma 1, lettera a), punto 3, ai sensi del quale le microimprese e le pmi che richiedono l'accesso all'agevolazione devono:

- nel caso di ditta individuale essere amministrata e condotta da un giovane, lap o coltivatore diretto, di età compresa tra i 18 e i 40 anni non compiuti alla data di invio della domanda, iscritto nella gestione previdenziale agricola alla data di delibera di ammissione all'agevolazione;
- nel caso di società, oltre la metà, in termini di teste, dei soci, rappresentativi inoltre, della maggioranza delle quote partecipative, deve essere di età compresa tra i 18 e i 40 anni non compiuti alla data di invio della domanda, in possesso dei requisiti lap o di coltivatori diretti come risultanti dall'iscrizione Inps, alla data di delibera di ammissione.

## Le ulteriori restrizioni

Il decreto prevede, oltre alle limitazioni di natura squisitamente soggettiva, ulteriori parametri che hanno un evidente scopo antielusivo.

In particolare è previsto che lo statuto dell'impresa ammessa alle agevolazioni deve prevedere una clausola che vieti la cessione delle quote o azioni societarie, in misura tale da far venir meno i requisiti soggettivi di età dei soci di maggioranza, per almeno 10 anni dalla data di ammissione alle agevolazioni e comunque sino alla completa estinzione del mutuo agevolato concesso.

Il divieto non è assoluto, il che vuol dire che è possibile la cessione di quote e precisamente:

- senza limiti di quelle possedute non da giovani imprenditori come sopra definiti;
- nel limite che garantisca il rispetto della prevalenza per quelle "qualificanti" in possesso dei giovani.

Per lo stesso periodo, il soggetto beneficiario deve mantenere la qualifica di lap o di coltivatore diretto. Ulteriore limitazione viene posta in capo ai soci che alla data di presentazione della domanda e per i 5 anni successivi alla data di delibera di ammissione alle agevolazioni, non possono detenere quote o azioni di altre imprese beneficiarie delle medesime agevolazioni.

Dal lato dell'impresa cedente, nell'ipotesi di subentro, il comma 3, articolo 2 richiede:

- l'iscrizione in Cciaa;
- il possesso della partita Iva e
- il legittimo possesso dell'azienda da almeno 2 anni al momento della presentazione della do-

# AGEVOLAZIONI

manda, o nei 2 anni precedenti il subentro se questo è avvenuto prima della presentazione della domanda.

## L'agevolazione e i suoi limiti

Entrando nel vivo dell'agevolazione introdotta, mirante, da un alto al ricambio generazionale e dall'altro all'autoimprenditorialità intesa quale sviluppo dell'azienda, essa consiste nel riconoscimento, per i progetti con cui vengono conseguiti gli obiettivi di cui sopra, di un mutuo a tasso agevolato pari a 0.

Ancor prima di analizzare le caratteristiche che hanno questi mutui, è necessario delimitare i progetti che, per poter rientrare tra quelli finanziabili:

- devono avere un limite di spesa non superiore a 1.500.000 euro, Iva esclusa;
- non devono essere ancora stati avviati alla data di ammissione all'agevolazione e
- devono perseguire almeno uno dei seguenti obiettivi:
  - a) miglioramento del rendimento e della sostenibilità globale dell'azienda agricola. Tale obiettivo deve essere raggiunto attraverso, da un lato la riduzione dei costi di produzione o miglioramento e dall'altro la riconversione della produzione;
  - b) miglioramento dell'ambiente naturale, delle condizioni di igiene o del benessere degli animali. Tale obiettivo, tuttavia, non deve derivare dal rispetto della normativa comunitaria in materia;
  - c) realizzazione e miglioramento delle infrastrutture connesse allo sviluppo, all'adeguamento e alla modernizzazione dell'agricoltura.

Tali obiettivi non potranno essere raggiunti, ad esempio, tramite la realizzazione di impianti per la produzione di biocarburanti e per la produzione di energia termica ed elettrica da fonti rinnovabili i cui costi sono espressamente esclusi dall'agevolazione ai sensi dell'articolo 5, comma 13.

Le agevolazioni sono cumulabili con altre agevolazioni pubbliche concesse sia precedentemente, sia successivamente alla deliberazione di ammissione, esclusivamente entro i limiti di intensità di aiuto previsti dal Regolamento.

L'agevolazione consiste, come anticipato, nell'erogazione di un mutuo a tasso 0 con le seguenti caratteristiche:

- a) durata minima di 5 anni e massima di 10 anni, comprensiva del periodo di preammortamento, e di importo non superiore al 75% delle spese

ammisibili;

- b) limitatamente al settore della produzione agricola primaria la durata massima, comprensiva del periodo di preammortamento, viene elevata a 15 anni.

Si ricorda come l'articolo 3, punto 17 del Regolamento (UE) 178/2002 definisca la produzione primaria come:

*“tutte le fasi della produzione, dell'allevamento o della coltivazione dei prodotti primari, compresi il raccolto, la mungitura e la produzione zootecnica precedente la macellazione e comprese la caccia, la pesca e la raccolta di prodotti selvatici”.*

L'articolo 4 introduce alcune limitazioni di natura quantitativa ai mutui erogabili, prevedendo che gli stessi sono concedibili, in termini di ESL (importo dell'aiuto se fosse stato erogato al beneficiario sotto forma di sovvenzione, al lordo di qualsiasi imposta o altro onere) nel rispetto dei limiti fissati dalla normativa dell'Unione europea.

In particolare:

- a) 50% nelle Regioni meno sviluppate e cioè quelle che hanno un pil pro capite inferiore al 75% del PIL medio dell'UE-27/cfr. articolo 2, punto (37), Regolamento 702/2014);
- b) 40 % nelle restanti zone.

Inoltre, le agevolazioni erogate al settore della produzione agricola primaria non possono superare, sempre in termini di ESL, l'importo di 500.000 euro per impresa e per progetto di investimento; i massimali delle agevolazioni concedibili in termini di rapporto ESL possono, per il settore della produzione agricola primaria, essere incrementati del 20%, in ossequio a quanto previsto all'articolo 14, paragrafo 13, lettera a), Regolamento 702/2014.

L'articolo 10, comma 5 prevede che i progetti agevolati siano completati entro il termine previsto dal contratto di mutuo agevolato.

Al termine, in caso di investimenti realizzati per un valore inferiore a quello previsto nel progetto approvato, i massimali di cui sopra vengono ricalcolati sulla base delle spese ammesse e l'importo del mutuo viene rideterminato con effetto sul piano di ammortamento a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo.

## Le spese agevolabili

L'articolo 5 individua la natura specifica delle spese ricomprese nei progetti che sono ammesse all'agevolazione.

# AGEVOLAZIONI

Vi rientrano, a condizione che siano posteriori alla delibera di ammissione alle agevolazioni, le spese relative a:

- a) studio di fattibilità, comprensivo dell'analisi di mercato;
- b) opere agronomiche e di miglioramento fondiario, limitatamente ai progetti nel settore della produzione agricola primaria;
- c) opere edilizie per la costruzione o il miglioramento di beni immobili;
- d) oneri per il rilascio della concessione edilizia;
- e) allacciamenti, impianti, macchinari e attrezzature;
- f) servizi di progettazione;
- g) beni pluriennali.

Tali spese non sono integralmente spesabili nel contesto dei programmi agevolabili, infatti alcune di esse incontrano esplicite limitazioni di legge.

In tal senso, le spese di fattibilità dei progetti sono ammissibili nel limite del 2% del valore complessivo dell'investimento da realizzare e le stesse, sommate ai costi per i servizi di progettazione, non possono superare il 12% dell'investimento da realizzare.

Parimenti, l'ammontare complessivo delle spese sostenute per:

- opere agronomiche e di miglioramento fondiario;
- opere edilizie per la costruzione o il miglioramento di beni immobili e
- oneri per il rilascio della concessione edilizia, non deve superare il 40% dell'investimento da realizzare.

Attraverso la realizzazioni di nuovi impianti di trasformazione, il raggiungimento dell'obiettivo del miglioramento del rendimento aziendale non deve portare a un risultato superiore al 100% della capacità produttiva, stimata a regime, dell'azienda agricola stessa.

Nel contesto delle spese per opere edilizie attinenti la costruzione o il miglioramento di beni immobili, vi rientrano anche quelle relative ai fabbricati rurali, all'ulteriore condizione che siano strettamente connesse con l'attività prevista dal progetto.

Si ricorda come ai fini strettamente fiscali, i fabbricati rurali sono quelli come definiti ai sensi dell'articolo 9, commi 3 e 3-bis, L. 557/1993, a nulla rilevando l'effettivo accatastamento, circostanza dirimete ai fini dei soli tributi locali.

Connesse agli immobili rurali saranno ad esempio le spese sostenute per le attività di agriturismo e di diversificazione del reddito agricolo che il comma 8

ammette nel rispetto delle condizioni stabilite dal Regolamento (UE) 1407/2013 e con un tetto massimo di 200.000 euro per beneficiario per un periodo di 3 esercizi finanziari.

Nel caso di spese relative a beni, essi devono risultare nuovi di fabbrica e non devono andare in sostituzione di beni preesistenti.

Parimenti non ammessi sono i costi dei lavori in economia e le spese per l'Iva.

Come previsto dall'articolo 10, i pagamenti dei fornitori devono essere eseguiti tramite bonifico bancario, riportante specifica causale, a valere su un c/c a uso esclusivo dell'impresa beneficiaria.

## Le limitazioni per le spese della produzione primaria

Particolari limitazioni sono previste, sempre all'articolo 5, per quanto attiene gli investimenti nel settore della produzione agricola primaria, della trasformazione e della commercializzazione dei prodotti agricoli, infatti, l'eventuale acquisto di terreni non deve essere superiore al 10% dei costi ammissibili totali dell'intervento.

In riferimento alla sola produzione agricola primaria, non sono ammesse all'agevolazione le spese relative a:

1. acquisto di diritti di produzione, diritti all'aiuto e piante annuali;
2. impianto di piante annuali;
3. lavori di drenaggio;
4. investimenti realizzati per conformarsi alle norme dell'Unione, ad eccezione degli aiuti concessi entro 24 mesi dalla data di insediamento dei giovani agricoltori;
5. acquisto di animali;

Nel caso di investimenti relativi all'irrigazione, essi devono rispettare le condizioni di cui all'articolo 14, paragrafo 6, f), Regolamento 702/2014 e, a decorrere dalle spese sostenute dal 1° gennaio 2017, gli investimenti sono ammessi a condizione che nel bacino idrografico in cui avvengono, sia garantito un contributo dei diversi utilizzi dell'acqua al recupero dei costi dei servizi idrici da parte del settore agricolo, così come previsto dall'articolo 9, comma 1, Direttiva 2000/60/CE, tenendo conto delle conseguenze sociali, ambientali, economiche del recupero e delle condizioni geografiche e climatiche della regione.

## I vicoli

Come visto, scopo dell'agevolazione è quello di consentire l'inserimento di giovani imprenditori nel

# AGEVOLAZIONI

modo agricolo e di garantire un miglioramento complessivo del contesto in cui operano sia in termini di redditività e resa della singola azienda, sia di miglioramento dell'ambiente naturale, delle infrastrutture, il tutto con uno sguardo alla modernizzazione del comparto.

Punto di partenza è, come stabilito all'articolo 11, comma 2, che l'attività di impresa prevista nel progetto finanziato sia esercitata per un periodo minimo di 5 anni decorrente dalla data del suo inizio effettivo.

Inoltre, sempre a tal fine, i beni oggetto delle agevolazioni rimangano vincolati all'esercizio dell'attività finanziata per un periodo minimo di 5 anni decorrente dalla data di inizio effettivo dell'attività d'impresa e comunque fino all'estinzione del mutuo agevolato. Inoltre, con lo stesso fine viene previsto che i beni sostitutivi di quelli ammessi all'agevolazione e deperiti od obsoleti di analoga o superiore quantità e/o qualità sono altresì vincolati all'esercizio dell'impresa per lo stesso periodo. In tal caso, il beneficiario ha l'obbligo di comunicarne il piano di ammodernamento a Ismea che, nel termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, può esprimere motivato avviso contrario a tutela dell'iniziativa agevolata.

## Erogazione e garanzie sul mutuo

L'articolo 9 delinea le garanzie che devono sussistere ai fini dell'erogazione del mutuo a tasso 0.

Nello specifico, il mutuo deve essere assistito da garanzie per l'intero importo concesso maggiorato del 20% per accessori e per il rimborso delle spese, acquisibili nell'ambito degli investimenti da realizzare.

A tal fine, i mezzi a disposizione per la garanzia sono:

1. iscrizione di ipoteca di primo grado acquisibile sui beni oggetto di finanziamento oppure su altri beni del soggetto beneficiario o di terzi;
2. in alternativa o in aggiunta all'ipoteca, la prestazione di fideiussione bancaria, sino al raggiungimento di un valore delle garanzie prestate pari al 120% del mutuo agevolato concesso.

In entrambi i casi viene iscritto privilegio speciale sui beni mobili oggetto di finanziamento agevolato ai sensi dell'articolo 46, D.Lgs. 385/1993.

Il successivo articolo 10, disciplinante le modalità di erogazione dei mutui, stabilisce che dopo la stipula

del contratto, i soggetti beneficiari devono procedere alla rendicontazione delle spese sostenute attraverso i SAL, in modo tale da poter vedersi erogate le quote corrispondenti.

I SAL possono variare da un minimo di 3 a un massimo di 5, fermo restando l'obbligo di presentazione del primo entro 6 mesi dalla stipula del mutuo.

Ogni singolo SAL deve essere di importo compreso tra il 10 e il 50% dell'investimento da realizzare, a eccezione dell'ultimo che non può eccedere il 10%.

Il beneficiario deve presentare a Ismea le fatture relative al SAL da erogare e le quietanze delle fatture relative al SAL precedente. L'erogazione dell'ultimo SAL è subordinata, oltre che alla presentazione delle relative fatture, anche alla dimostrazione dell'avvenuto pagamento delle stesse ed all'esito positivo della verifica finale dell'investimento.

## La procedura di accesso

Ai fini dell'agevolazione, le domande di ammissione devono essere presentate presso Ismea e devono indicare:

- nome e dimensioni dell'impresa;
- descrizione e ubicazione del progetto;
- elenco delle spese ammissibili;
- importo del finanziamento necessario per la realizzazione del progetto.

Ismea accerta la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti dal presente decreto, e la sostenibilità finanziaria ed economica dell'iniziativa, nel termine di 6 mesi dalla data di ricezione della domanda o della documentazione integrativa richiesta.

La deliberazione di ammissione alle agevolazioni individua il beneficiario, le caratteristiche del progetto finanziato e la misura dell'agevolazione concessa in termini di ESL, stabilisce le spese ammesse ed i tempi per l'attuazione del progetto e definisce la durata del mutuo agevolato.

Entro 6 mesi dalla comunicazione di ammissione alle agevolazioni, i beneficiari devono produrre a Ismea la documentazione necessaria alla stipula del contratto di mutuo agevolato.

Le caratteristiche squisitamente tecniche di tali adempimenti dovranno essere contenute in uno schema come previsto all'articolo 14.

## La prevalenza nella produzione di insaccati

a cura del Centro studi tributari Euroconference

### Il caso

*Un imprenditore agricolo svolge l'attività di allevamento di animali, inoltre, ha una macelleria, dove macella e lavora della carne ottenuta da animali del proprio allevamento.*

*I prodotti ottenuti dalle suddette lavorazioni (speck, salsicce etc.) vengono venduti a soggetti terzi.*

*L'imprenditore vuole svolgere ulteriori attività tramite la macelleria, e più precisamente procedere all'acquisto di selvaggina da terzi per la successiva macellazione, lavorazione, parziale trasformazione (carne, salsicce) ai fini di una commercializzazione.*

*Si chiede quale sia il corretto trattamento reddituale da riservare all'attività di produzione di insaccati.*

L'allevamento di animali rappresenta un'attività agricola per definizione che, per poter produrre un reddito agrario richiede, come previsto dal comma 2, lettera b), articolo 32, Tuir che l'attività sia svolta con mangimi ottenibili per almeno 1/4 dai terreni che il nostro imprenditore conduce a titolo di proprietà o altro.

La successiva lettera c) prevede che sono parimenti produttive di reddito agrario:

*"Le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135, cod. civ., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Mef su proposta del Mipaaf".*

Affinché si possa parlare di attività connesse è necessario che vi sia una coincidenza soggettiva e cioè che colui che svolge le presunte attività connesse sia un imprenditore agricolo ai sensi dell'articolo 2135, cod. civ., infatti, in ipotesi contraria, non si potrebbe mai parlare di possibile connessione, mancando l'attività principale.

Nel caso di specie il prerequisite è rispettato in quanto siamo in presenza di un imprenditore agricolo che svolge l'attività agricola principale di allevamento di animali.

Secondo requisito da verificare è se le attività connesse di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione sono ricomprese tra quelle delineate dal decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 32, Tuir.

L'attuale decreto vigente è quello del 13 febbraio 2015 tra le cui attività sono previste:

- produzione di carni e prodotti della loro macellazione (10.11.0 -10.12.0);
- produzione di carne essiccata, salata o affumicata, salsicce e salami (ex 10.13.0).

Conseguentemente, per poter verificare se l'attività esercitata dall'allevatore produca o meno un reddito agrario, bisogna verificare il rispetto del requisito della prevalenza poiché si potranno determinare 2 situazioni alternative tra loro:

1. rispetto della prevalenza - assoggettamento a reddito agrario dell'attività connessa;
2. mancato rispetto della prevalenza - assoggettamento a reddito agrario nel limite della franchigia e determinazione analitica per l'eccedenza.

Per quanto concerne l'attività di acquisto di selvaggina da terzi (per lo più cacciatori della zona) macellazione, lavorazione e parziale trasformazione (carne, salsicce) e successiva commercializzazione si dovrà aver riguardo al rispetto della prevalenza, infatti, l'attività prevedendo una fase di manipolazione e di trasformazione, si può considerare connessa.

La prassi succedutasi nel tempo ([circolare n. 44/E/2002](#) e [circolare n. 44/E/2004](#)) consente l'acquisto di prodotti presso terzi ai fini di un miglioramento:

- nella qualità;
- nella quantità e
- nella gamma di prodotti offerti.

Al fine della determinazione della prevalenza è necessario differenziare la metodologia di calcolo a seconda della casistica:

1. miglioramento quantitativo e qualitativo: si dovrà effettuare un confronto in termini quantitativi fra i prodotti ottenuti dall'attività agricola prin-

## IL CASO RISOLTO

2. miglioramento della gamma dei prodotti offerti: il confronto dovrà effettuarsi in termini di valore normale dei beni stessi, intendendo per valore normale quello definito dal legislatore tributario all'articolo 9, comma 3, Tuir.

Nel nostro caso, il raffronto per la verifica della prevalenza dovrà essere effettuato in ragione del valore normale in quanto i beni acquistati da terzi non sono confrontabili con quelli provenienti dall'attività principale.

Nel caso i cui sia rispettato il principio di prevalenza e quindi, il valore normale dei beni propri lavorati è superiore a quello dei beni acquistati, il nostro allevatore produrrà sempre un reddito agrario.

In caso di mancato rispetto della prevalenza, il reddito sarà sempre agrario fino al limite del doppio (la cosiddetta franchigia) mentre l'eccedenza sarà determinata quale reddito di impresa.

In tale seconda fattispecie, sarà necessario procedere alla determinazione dei costi e dei ricavi imputabili a tale attività che a tutti gli effetti diviene di impresa. Un esempio rende meglio.

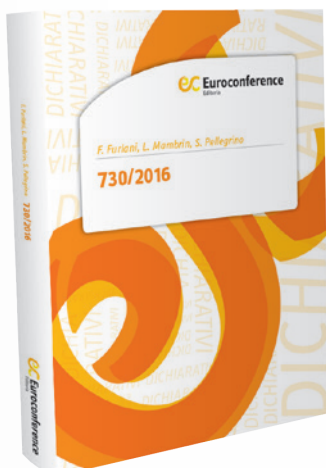
Ipotizziamo che il nostro allevatore, utilizzi 5.000 kg di carne proveniente dai propri allevamenti e 10.000 kg li acquisti sul mercato.

Ai fini della determinazione della % da applicare su costi e ricavi generali per determinare gli importi da contrapporre per determinare il reddito di impresa relativo, l'equazione sarà la seguente:

$$15.000 : 100 = 5.001 : X$$

$X = 33,34\%$  (percentuale da applicare a costi e ricavi per determinare la quota di reddito eccedente la franchigia).

 **Euroconference**  
Editoria



# 730 2016

di Federica Furlani, Luca Mambrin, Sergio Pellegrino

**Offerta speciale**

**€ 25,00** (anzichè € 29,00)

**ACQUISTA ORA**

## Catasto

### Rendita catastale a effetto retroattivo

Il provvedimento di attribuzione della rendita catastale ha natura dichiarativa e non costitutiva, con possibilità di efficacia retroattiva e di applicazione a periodi precedenti a detta attribuzione, fino all'epoca della presentazione dell'istanza di accatastamento (cfr. sentenza SS.UU. n. 3161/2011).

**Cassazione – ordinanza n. 2073 – 15 dicembre 2015 – 3 febbraio 2016**

## Irpef - Redditi diversi

### Plusvalente il terreno anche senza strumenti urbanistici attuativi

In tema di imposte sui redditi, ai fini dell'applicazione del D.P.R. 917/1986, articolo 67, comma 1, lettera b), l'edificabilità dell'area trasferita va desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, come si ricava del D.L. 203/2005, articolo 11-*quaterdecies*, comma 16, convertito con modificazioni, dalla L. 248/2005 (con riferimento all'Ici), e del D.L. 223/2006, articolo 36, comma 2, convertito con modificazioni, dalla L. 248/2006 (contenente una definizione di area edificabile in materia di Iva, di imposta di registro, di imposte sui redditi e di Ici) che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. 502/1992, articolo 2, comma 1, lettera b)(cfr. ordinanza n. 4116/2014).

**Cassazione- ordinanza n. 2270 – 26 novembre 2015 – 4 febbraio 2016**

### La Cassazione spiega la doppia rivalutazione

In tema di *capital gains*, nel caso in cui il contribuente, dopo essersi avvalso, ai sensi della L. 448/2001, articolo 5, della facoltà di determinazione alla data del 1 gennaio 2002 del valore di una partecipazione non negoziata nei mercati non regolamentati, abbia ceduto una quota di tale partecipazione, la rideterminazione del valore della partecipazione alla data del 1° gennaio 2003, come consentito dal D.L. 282/2002, articolo 2 è possibile soltanto per la quota di partecipazione rimasta in possesso del contribuente, mentre per la quota ceduta il valore della partecipazione resta irretrattabilmente, fissato nella quota proporzionale del valore - determinato per l'intera partecipazione alla data del 1° gennaio 2002. Mentre, dopo il 2011, è possibile scomputare dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione quella già versata per la precedente (così versando solo la differenza, se la nuova rideterminazione è in aumento, o nulla, se è in diminuzione), per la situazioni anteriori alla legge del 2011 è ammesso il rimborso dell'imposta pagata in passato, ma nei limiti dell'importo dovuto a seguito del nuovo affrancamento, dovendo la *ratio* di tale disciplina rinvenirsi nell'intenzione del Legislatore di evitare che il contribuente possa ritrattare, revocare la scelta già operata in passato, ciò che non sarebbe coerente con le finalità - di interesse reciproco tra fisco e contribuente - della disciplina in esame, sopra descritte.

**Cassazione – sentenza n. 1683 – 15 ottobre 2015 – 29 gennaio 2016**

### Plusvalenze su edificabili a tassazione separata

In materia di imposta sui redditi, come risulta dal tenore del D.P.R. 917/1986, articolo 81, comma 1, lettera b), (ora articolo 67) e articolo 16 (ora articolo 17), comma 1, lettera g)-*bis*, sono soggette a tassazione separata, quali "redditi diversi", le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (cfr. sentenze n. 4150/2014 e n. 15629/2014).

**Cassazione – sentenza n. 1682 – 22 gennaio 2016 – 29 gennaio 2016**

## Registro

### Le attività connesse non interferiscono ai fini della ppc

Le agevolazioni previste dalla L. 604/1954, a tutela della piccola proprietà contadina spettano all'acquirente che rivesta la qualità di coltivatore diretto con riguardo al fondo cui vengano accorpati quelli acquistati, ancorché l'attività di coltivazione diretta non si ponga in termini di esclusività o di prevalenza rispetto ad altre (nella specie, agrituristica) eventualmente esercitate; sicché la causa di decadenza dalla agevolazione di cui alla L. 604/1954,

articolo 7, comma 1, opera solo nei casi in cui, sulla base della valutazione fattuale operata dal giudice di merito con riguardo all'arco temporale previsto dalla legge, queste ultime attività siano in concreto tali da interferire, facendola cessare, con la coltivazione diretta.

**Cassazione – sentenza n. 2105 – 14 gennaio 2016 – 3 febbraio 2016**

## Sufficiente essere socio per non decadere dalla ppc

Il Legislatore del 2001, per il dichiarato fine di incentivare le forme di coltivazione associata in agricoltura, ha ritenuto del tutto indifferente ai fini del godimento dell'agevolazione per la piccola proprietà contadina (una volta che sussistano le due condizioni della qualifica soggettiva e della diretta coltivazione del fondo) che la coltivazione avvenga nella diretta detenzione da parte della persona fisica o nella detenzione mediata attraverso la qualità di socio di società di persone, qualunque sia la compagine che la compone. Non essendo previsti limiti di sorta alla composizione della compagine sociale cessionaria del godimento del bene, ed essendo soltanto richiesto che il concedente continui ad assicurare la diretta conduzione del fondo anche nella nuova veste.

**Cassazione – ordinanza n. 1565 – 17 dicembre 2015 – 27 gennaio 2016**

## Tributi locali - Ici

### L'asservimento annulla l'edificabilità

Il trattamento fiscale delle porzioni immobiliari asservite a immobile principale rende irrilevante il regime di edificabilità che lo strumento edificatorio può attribuire, in ogni caso occorrendo che la natura pertinenziale vada ancorata alla verifica in concreto dei presupposti oggettivo e soggettivo posti dalla disciplina codicistica (cfr. sentenze n. 19735/2003, n. 6501/2005 e n. 14809/2010).

**Cassazione – ordinanza n. 1391 – 13 gennaio 2016 – 26 gennaio 2016**



**Seminari di specializzazione**

*Seminario di 1 giornata intera*

## AGRICOLTURA E FISCO

<b>Asti</b>	<b>Benevento</b>	<b>Brescia</b>	<b>Cesena</b>	<b>Foggia</b>	<b>Frosinone</b>
<b>Isernia</b>	<b>La Spezia</b>	<b>Livorno</b>	<b>Pordenone</b>	<b>Potenza</b>	<b>Ravenna</b>
<b>Savona</b>	<b>Siracusa</b>	<b>Taranto</b>	<b>Trapani</b>		

**ACCEDI AL SITO**



## L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Il quotidiano telematico di Euroconference, diretto da Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarengi.

Tutta l'informazione di cui hai bisogno, pensata dai Professionisti di Euroconference per i Professionisti di tutta Italia.

### EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa  
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

### DIRETTORE RESPONSABILE

Sergio Pellegrino

### DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Massimo Bagnoli e Luigi Scappini

### COMITATO SCIENTIFICO

Donato Nitti                      Alberto Rocchi  
Francesco Preziosi              Eleonora Pallante

### REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

Registrazione del tribunale di Verona n.6848 del  
6 ottobre 2015  
Iscrizione ROC 11 dicembre 2003 n.8249  
ISSN 2499-0698

### SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni su abbonamenti, argomenti tratta-  
ti, numeri arretrati, cambi di indirizzo telefonare al  
n.045/8201828 - fax 045/502430  
e-mail: circolari@euroconference.it

### PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

mensile  
Vendita esclusiva per abbonamento

### ABBONAMENTO ANNUALE 2016

Euro 180 Iva esclusa

Eventuali numeri non pervenuti devono essere  
reclamati via mail al servizio clienti non appena  
ricevuto il numero successivo

Per i contenuti di "Rivista per la consulenza in agricoltura" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.