

Le imposte dirette per il settore agricolo

Quando va considerato il reddito agrario e quando il reddito d'impresa? Facciamo il punto per coltivazioni e allevamenti.

Il reddito derivante dallo svolgimento delle attività agricole è compreso, di norma, nel reddito agrario del terreno determinato su base catastale. Nell'ambito delle imposte dirette, la vicenda che ha riguardato nel tempo l'agricoltura si è caratterizzata per la necessità di stabilire un limite, almeno quantitativo, alle attività che possono rientrare nel reddito agrario.

La situazione attuale deriva in buona parte dalla "nuova" definizione di imprenditore agricolo (art. 2135 del Codice Civile) introdotta dal decreto legislativo n. 228 del 2001 e, in particolare, dalle attività connesse che l'agricoltore può svolgere. Di queste ultime ci occuperemo in una prossima occasione. Vediamo ora di ricordare le regole che riguardano le attività di coltivazione e di allevamento.

LE NORME GENERALI

In base all'art. 32 del Testo unico delle imposte dirette (Dpr n. 917 del 1986, di seguito Tuir), *non tutte le attività agricole rientrano nel reddito agrario, ma solo quelle che vi sono indicate* e, per talune di esse, solo a determinate condizioni e limiti, oltre i quali le medesime attività producono un reddito che, in tutto o in parte, è qualificato come reddito d'impresa.

Sono considerate produttive di reddito agrario:

- le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non è il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno.

LE ATTIVITÀ DI COLTIVAZIONE

Per le attività tradizionali di coltivazione del terreno e/o del bosco (silvicoltura), la legge non pone particolari condizioni o limiti: esse rientrano di norma nel reddito agrario. Si deve tuttavia tener conto della nozione di "ciclo biologico" contenuta nell'art. 2135,

comma 2, del Codice Civile, riferita sia alle attività di coltivazione che di allevamento: «...attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine».

Il "ciclo biologico" vegetale può essere sviluppato non per intero (dalla riproduzione delle piante alla raccolta dei prodotti), ma anche solo per una sua fase, purché tale fase costituisca una parte "necessaria" del ciclo. *Non rientra quindi tra le attività di coltivazione la semplice compravendita di vegetali (piante e/o frutti): l'agricoltore può anche acquistare da terzi piante già nate, ma deve proseguirne la coltivazione conseguendone un accrescimento significativo prima di rivenderle.* Si ricorda che il comma 13-quadro all'art. 14 del decreto legislativo n. 99/2004 considera "coltivazione del fondo ai sensi del citato articolo 2135 del Codice Civile", l'attività esercitata dagli imprenditori agricoli "di cura e sviluppo del ciclo biologico di organismi vegetali destinati esclusivamente alla produzione di biomasse, con cicli colturali non superiori al quinquennio e reversibili al termine di tali cicli, su terreni non boscati".

PRODUZIONE DI VEGETALI IN SERRE E SIMILI

Queste attività rientrano nel reddito agrario solo se viene rispettato un limite: *la superficie adibita alla produzione non deve eccedere*



Foto Arch. Crpv

dere il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste. Il limite stabilito dalla legge si determina concretamente con la formula “mq suolo coperto dalla struttura x 2”: se la superficie delle sole vasche, ripiani e bancali utilizzati per le colture (escludendo quindi dal conteggio la superficie al suolo, anche se utilizzata per le colture) eccede il risultato della formula, il reddito dell'attività relativo alla restante superficie non è riconducibile al reddito agrario, e deve essere determinato come un reddito d'impresa.

Tale reddito si determina forfetariamente, con possibilità di optare per l'ordinaria determinazione analitica ai sensi dell'art. 56 del Tuir.

La determinazione forfettaria del reddito è stabilita dall'art. 56-bis, comma 1, del Tuir: “... il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente”.

In pratica, si applicano le tariffe d'estimo catastale alla superficie “eccedente” utilizzata.

Da ricordare che l'attività di coltivazione dei funghi è assimilata alla produzione di vegetali in serre e simili (circolare n. 137/E del 15 maggio 1997).

L'ATTIVITÀ DI ALLEVAMENTO

Quanto detto per lo sviluppo dei cicli biologici vegetali vale anche per gli allevamenti: l'allevatore deve curare e sviluppare cicli biologici animali o una fase necessaria degli stessi. *Non rientra tra le attività di allevamento la semplice compravendita di animali*, perché l'allevatore può anche acquistare presso terzi capi già nati, ma deve trattenerli presso la propria

azienda il tempo necessario per conseguire un accrescimento significativo prima di rivenderli a sua volta.

Il Tuir considera che l'attività zootecnica produce reddito agrario solo se il numero dei capi allevati rientra nella cosiddetta “potenzialità del terreno”, intesa come possibilità di ricavare dai terreni agricoli disponibili almeno un quarto dei mangimi necessari per i capi allevati.

Se ne ricava una prima regola: se l'allevatore non ha a disposizione terreni atti alla produzione agricola, il suo allevamento produce un reddito d'impresa, che può essere determinato esclusivamente su base analitica.

Se invece l'allevatore ha a disposizione terreni atti alla produzione agricola, possono aversi due ipotesi:

- a) quando dai terreni sia possibile trarre almeno 1/4 dei mangimi necessari per il nutrimento dei capi allevati durante il periodo d'imposta, allora il reddito dell'allevamento rientra completamente nel reddito agrario imputato ai terreni sui quali l'allevamento insiste;
- b) qualora ciò non si verifichi, l'allevamento produce un reddito misto: quello relativo al numero di capi allevati entro i limiti del rapporto stabilito dalla legge, che si incorpora nel reddito agrario; quello relativo dal numero dei capi allevati oltre il limite stabilito dalla legge (cosiddetti “capi eccedenti”), che costituisce un reddito d'impresa.

Il rapporto tra il numero dei capi allevati e la “potenzialità del terreno” si determina sulla base di apposite tabelle e dalle risultanze del registro di carico e scarico degli animali allevati.

In presenza di capi eccedenti, il relativo reddito d'impresa si determina forfetariamente, con pos-



Foto R. Bruni/Fotolia

sibilità di optare per l'ordinaria determinazione analitica ai sensi dell'art. 56 del Tuir.

La determinazione forfettaria avviene sulla base di quanto disposto dall'art. 56, comma 5, del Tuir, attribuendo a ciascun capo eccedentario un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Le relative spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione.

Il coefficiente moltiplicatore non si applica agli allevatori che si avvalgono esclusivamente dell'opera di propri familiari quando, per la natura del rapporto, non si configuri l'impresa familiare. Il dettato normativo si traduce in questo modo:

- per la generalità delle imprese, moltiplicare il numero dei capi eccedenti per 0,058532;
- per le imprese che si avvalgono esclusivamente dell'opera di propri familiari quando, per la natura del rapporto, non si configuri l'impresa familiare, moltiplicare il numero dei capi eccedenti per 0,029266.

Si ricorda che per potersi avvalere del regime di determinazione forfettaria, la tenuta del registro di carico e scarico dei capi è obbligatoria. ■