

# L'impresa agricola in Italia

Profili civilistici, giuslavoristici, contabili e fiscali

F  
N  
C



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**



# **L'impresa agricola in Italia**

**Profili civilistici, giuslavoristici, contabili e fiscali**

ISBN 978-88-99517-18-2

© Copyright Fondazione Nazionale dei Commercialisti.

Edizione Gennaio 2017

La traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm, i film, le fotocopie), nonché la memorizzazione elettronica, sono riservati per tutti i Paesi.

# Indice

---

	<b>PREFAZIONE</b>	<b>9</b>
	<b>PRESENTAZIONE</b>	<b>11</b>
<b>1.</b>	<b>CAPITOLO PRIMO - PROFILI CIVILISTICI</b>	<b>15</b>
<b>1.1.</b>	<b>L'imprenditore agricolo</b>	<b>15</b>
1.1.1.	La definizione di imprenditore agricolo	15
1.1.2.	Le attività essenzialmente agricole	18
1.1.2.1.	La coltivazione del fondo	18
1.1.2.2.	La selvicoltura	21
1.1.2.3.	L'allevamento di animali	23
1.1.3.	Le attività connesse	25
1.1.4.	L'imprenditore agricolo professionale persona fisica	29
1.1.5.	La qualifica di imprenditore agricolo professionale per le società	32
1.1.6.	Le società agricole	33
1.1.7.	Le cooperative agricole	34
1.1.8.	I coltivatori diretti	39
<b>1.2.</b>	<b>La funzione sociale dell'impresa agricola dalla normativa europea alla nuova legge n. 141/2015</b>	<b>41</b>
<b>1.3.</b>	<b>La crisi dell'impresa agricola</b>	<b>54</b>
1.3.1.	Le ragioni storiche dell'esenzione dell'imprenditore agricolo dal fallimento	54
1.3.2.	Impresa agricola e impresa commerciale: una sottile linea di confine	62
1.3.2.1.	Panorama giurisprudenziale sulla fallibilità dell'impresa agricola	71
1.3.3.	L'estensione al settore agricolo degli strumenti di gestione della crisi di impresa	75

1.3.3.1.	L' accordo di ristrutturazione dei debiti <i>ex art. 182-bis</i> , L. F.	77
1.3.3.2.	La transazione fiscale <i>ex art. 182-ter</i> L.F.	80
1.3.3.3.	I procedimenti di composizione della crisi da sovraindebitamento accessibili all'imprenditore agricolo	84
<b>2.</b>	<b>CAPITOLO SECONDO - PROFILI TRIBUTARI</b>	<b>93</b>
<b>2.1.</b>	<b>Le imposte dirette e l'IRAP</b>	<b>93</b>
2.1.1.	La coltivazione del fondo e la selvicoltura	95
2.1.2.	L'allevamento di animali	96
2.1.3.	Le attività agricole connesse	97
2.1.3.1.	L'imprenditore agricolo professionale	100
2.1.3.2.	Le imposte sul reddito	101
2.1.4.	Il reddito dominicale	104
2.1.5.	Il reddito agrario - la potenzialità del terreno e le attività agricole	105
2.1.5.1.	La società agricola	110
2.1.5.2.	La tassazione diretta: i soggetti ammessi e le condizioni di ammissione	111
2.1.6.	L'esercizio dell'opzione ai fini della tassazione su base catastale	113
2.1.7.	Il reddito imponibile della società agricola	114
2.1.8.	Le novità introdotte dalla Legge di bilancio 2017 per il settore agricolo	115
2.1.9.	L'esenzione IRAP prevista dalla Legge di stabilità 2016 per i soggetti che esercitano un'attività agricola	117
<b>2.2.</b>	<b>Imposte indirette: l'IVA</b>	<b>119</b>
2.2.1.	Il c.d. "regime speciale IVA agricoltura"	120
2.2.1.1.	Presupposti soggettivi per l'applicazione del regime IVA speciale	120
2.2.1.2.	Presupposti oggettivi per l'applicazione del regime IVA speciale	124
2.2.1.3.	Modalità applicative del regime IVA speciale	124
2.2.1.4.	Operazioni straordinarie e altre cause di esclusione del meccanismo di detrazione forfetizzata	127
2.2.1.5.	Prestazioni di servizi connesse all'agricoltura	128

2.2.1.6.	Svolgimento di più attività di cui solo alcune soggette al regime speciale	129
2.2.1.7.	Operazioni intracomunitarie ed esportazioni	131
2.2.1.8.	Cessioni di prodotti agricoli effettuate in regime di <i>split payment</i> o di inversione contabile ( <i>reverse charge</i> )	133
2.2.2.	Regime di esonero	135
2.2.2.1.	Presupposti per l'applicazione del regime di esonero	135
2.2.2.2.	Modalità attuative del regime di esonero	137
2.2.3.	L'opzione per il regime IVA ordinario	139
<b>3.</b>	<b>CAPITOLO TERZO - PROFILI TRIBUTARI - ALTRE IMPOSTE</b>	<b>141</b>
<b>3.1.</b>	<b>Imposta di registro (e IVA: Alternatività parziale), Imposta ipotecaria e Imposta Catastale, in Agricoltura</b>	<b>141</b>
3.1.1.	I beni	141
3.1.2.	Trasferimento di azienda agricola	145
3.1.3.	Compravendita di immobili	147
3.1.3.1.	La normativa ordinaria	147
3.1.4.	Le agevolazioni per i trasferimenti di terreni agricoli	152
3.1.4.1.	La Piccola Proprietà Contadina (PPC)	152
3.1.4.2.	Il Compendio Unico	154
3.1.4.3.	I territori montani	155
3.1.4.4.	Usucapione di terreni agricoli e PPC	156
3.1.5.	Costituzione di diritti reali di godimento	157
3.1.5.1.	Costituzione di servitù prediale	158
3.1.5.2.	Diritto di superficie	159
3.1.6.	Affitto di terreno agricolo	159
3.1.7.	Conferimento di azienda agricola e di terreno agricolo	160
3.1.8.	Gli aiuti della PAC	161
3.1.8.1.	Cessione del "credito PAC"	161
3.1.8.2.	Affitto di terreno agricolo e di "crediti PAC"	162
<b>3.2.</b>	<b>Imposta sulle donazioni e sulle successioni</b>	<b>163</b>

3.2.1.	Esenzione per il trasferimento d'azienda	163
3.2.2.	Riduzioni	165
<b>3.3.</b>	<b>IMU e TASI in agricoltura</b>	<b>168</b>
3.3.1.	I terreni agricoli	169
3.3.2.	I fabbricati rurali	174
3.3.3.	Gli impianti fotovoltaici	179
<b>4.</b>	<b>CAPITOLO QUARTO - LE SCRITTURE CONTABILI DELL'IMPRESA AGRICOLA</b>	<b>183</b>
<b>4.1.</b>	<b>Tenuta e conservazione delle scritture contabili. Normativa civilistica</b>	<b>183</b>
4.1.1.	Tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche. Cenni	186
4.1.2.	Libri sociali obbligatori	189
<b>4.2.</b>	<b>I registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto</b>	<b>191</b>
4.2.1.	Imprese miste	194
4.2.2.	La contabilità separata	195
<b>4.3.</b>	<b>I registri ai fini delle imposte sul reddito</b>	<b>200</b>
4.3.1.	Tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche. Cenni	201
<b>4.4.</b>	<b>Le scritture contabili delle imprese di allevamento</b>	<b>203</b>
<b>5.</b>	<b>CAPITOLO QUINTO - IL BILANCIO AZIENDALE ED IL BILANCIO DI ESERCIZIO DELL'IMPRESA AGRICOLA</b>	<b>207</b>
<b>5.1.</b>	<b>La complessità gestionale dell'impresa agricola</b>	<b>207</b>
<b>5.2.</b>	<b>I fattori produttivi impiegati nell'impresa agricola e la loro combinazione</b>	<b>211</b>
<b>5.3.</b>	<b>Il bilancio economico e la produzione netta</b>	<b>221</b>
5.3.1.	La produzione netta	226
<b>5.4.</b>	<b>Dal capitale di funzionamento al bilancio di esercizio secondo gli schemi civilistici</b>	<b>233</b>
5.4.1.	Il bilancio di esercizio secondo gli schemi civilistici	240

<b>6.</b>	<b>CAPITOLO SESTO - WEB DISCLOSURE NELLE AZIENDE AGROALIMENTARI DI GRANDI DIMENSIONI</b>	<b>255</b>
<b>6.1.</b>	<b>Metodologia della ricerca</b>	<b>255</b>
6.1.1.	Obiettivi	255
6.1.2.	Terminologia	256
6.1.3.	Selezione del campione	257
6.1.4.	Peso dell'universo di riferimento	259
6.1.5.	Oggetto dell'indagine	262
6.1.6.	Modalità di valutazione e avvertenze	263
<b>6.2.</b>	<b>Risultati dell'indagine ed evidenze sulla web disclosure: analisi sulle principali aziende esaminate</b>	<b>264</b>
6.2.1.	Panoramica generale sulle aziende esaminate	264
6.2.2.	Analisi di principali gruppi	272
6.2.2.1.	Cremonini	273
6.2.2.2.	Barilla	274
6.2.2.3.	Veronesi (Holding)	277
6.2.2.4.	Ferrero	278
6.2.2.5.	Granarolo (Gruppo Granlatte)	279
6.2.2.6.	Mondelez Italia (Gruppo Kraft Food Italia)	281
<b>6.3.</b>	<b>Osservazioni conclusive</b>	<b>282</b>
6.3.1.	Buone prassi adottate da aziende del campione	284
6.3.2.	Principali carenze riscontrate	285
<b>6.4.</b>	<b>Appendice</b>	<b>287</b>
6.4.1.	Aziende/gruppi esaminati (Società, dipendenti e fatturati al 31 dicembre 2013)	287
6.4.2.	Riferimenti normativi	289
6.4.3.	Bibliografia economica e tecnica	290
6.4.4.	Standard e linee guida internazionali di rendicontazione e <i>download</i>	291

<b>7.</b>	<b>CAPITOLO SETTIMO - PROFILI GIUSLAVORISTICI</b>	<b>293</b>
<b>7.1.</b>	<b>Il rapporto di lavoro nel settore agricolo: tra disciplina nazionale e contrattazione collettiva</b>	<b>293</b>
7.1.1.	Lavoratori subordinati e assimilati	295
7.1.2.	Lavoratori autonomi e associati	300
7.1.3.	Il Jobs Act nel settore agricolo: effetti sulle tipologie contrattuali più utilizzate	304
7.1.4.	Assunzioni congiunte	312
<b>7.2.</b>	<b>Aspetti previdenziali e contributivi</b>	<b>313</b>
7.2.1.	INPS e INAIL	314
7.2.2.	ENPAIA	319
7.2.3.	I fondi assistenziali integrativi e le casse <i>extra legem</i>	321
7.2.4.	Le agevolazioni contributive	324
<b>8.</b>	<b>CAPITOLO OTTAVO - PROFILI DI POLITICA AGRICOLA</b>	<b>327</b>
<b>8.1.</b>	<b>Lo sviluppo rurale 2014/2020</b>	<b>327</b>
8.1.1.	La rete rurale per l'Italia	329
8.1.2.	I programmi di sviluppo rurale italiani (PSR)	331
<b>8.2.</b>	<b>Opportunità e criticità dei piani di impresa nei PSR</b>	<b>338</b>
8.2.1.	Il quadro normativo di riferimento	338
8.2.2.	Gli ambiti di applicazione di un piano di impresa (PI)	339
8.2.3.	Riflessioni conclusive	341
<b>8.3.</b>	<b>L'ammissibilità della spesa: rendicontazione e controllo</b>	<b>342</b>
<b>8.4.</b>	<b>Prospettive e sviluppo per i commercialisti</b>	<b>343</b>

# Prefazione

---

Con un fatturato di oltre 43 miliardi di euro l'Italia è la terza potenza agricola dell'Unione Europea. A dirlo è l'Eurostat nell'edizione 2015 del dossier *"Agriculture, forestry and fishery statistics"*, un rapporto che si occupa di monitorare non solo la produzione agricola nei paesi europei, ma anche l'allevamento, la diffusione delle coltivazioni biologiche e l'inquinamento prodotto da questi settori.

L'Italia è, inoltre, il Paese più forte al mondo per prodotti 'distintivi' con 272 prodotti DOP e IPG e 4.886 specialità tradizionali regionali che salvaguardano la biodiversità e difendono le tradizioni locali.

Questi dati non fanno che confermare il rinnovato interesse verso il settore agricolo dimostrato non più solo dal legislatore comunitario della PAC (Politica Agricola Comune), ma anche da quello domestico, il quale di recente ha avviato una serie di iniziative volte al rafforzamento strutturale e all'incentivazione del sistema agricolo nazionale.

L'obiettivo perseguito è quello di aggiornare il modello imprenditoriale italiano, adeguandolo agli standard europei così da creare anche nel nostro Paese le condizioni per un sistema più competitivo in grado di garantire l'approvvigionamento alimentare in termini non solo di quantità, ma anche di qualità, esigenza quest'ultima che non può andare mai disgiunta dal rispetto dell'ambiente e dalla salvaguardia del territorio.

L'agricoltura moderna, infatti, è quella che persegue due obiettivi tra loro connessi: quello di produrre materie prime agricole necessarie a soddisfare le necessità primarie dell'intera collettività, da coniugare con quello di garantire non più solo la sopravvivenza dell'imprenditore agricolo, ma lo sviluppo di un settore dalle grandi potenzialità, non solo economiche.

In tale contesto un ruolo centrale deve essere attribuito alla figura del commercialista, da sempre impegnato ad affiancare sia le imprese (medio-piccole e piccole) già operanti in agricoltura, sia quelle che intendono approcciarsi a questo settore, orientandole verso scelte consapevoli e in grado di contribuire allo sviluppo delle aree rurali.

In ragione della rilevanza socio-economica che l'agricoltura sta rivestendo nel nostro Paese, le competenze multidisciplinari del commercialista risultano indispensabili per chiunque, a prescindere dalle modalità di svolgimento (in forma individuale, societaria o come persona fisica), per chi già si occupa ovvero per chi intenda avviare un'attività nel settore agricolo, caratterizzato da normative, criteri di determinazione e regimi impositivi da sempre speciali.

La multidisciplinarietà è alla base anche di questa collettanea, cui hanno partecipato molti ricercatori della FNC. A tutti loro va il mio ringraziamento non solo per questo volume, ma per tutto il lavoro, la passione e l'impegno che in questi anni hanno permesso alla Fondazione di raggiungere, con i suoi approfondimenti sulle tematiche professionali di maggiore interesse ed attualità, una platea sempre più ampia di colleghi.

*Giorgio Sganga*

*Fondazione Nazionale dei Commercialisti*

*Presidente*

# Presentazione

---

Secondo la Commissione europea “L’agricoltura è oggi chiamata a svolgere più funzioni: venire incontro alle esigenze dei cittadini per quanto riguarda l’alimentazione (disponibilità, prezzo, varietà, qualità e sicurezza), salvaguardare l’ambiente e assicurare agli agricoltori un tenore di vita dignitoso. Al tempo stesso, occorre preservare le comunità rurali e i paesaggi in quanto componente preziosa del patrimonio europeo”.

E’ stato osservato che, storicamente, l’agricoltura è un settore che nei periodi di recessione regge meglio di altri in termini occupazionali. La principale ragione di ciò, risiede nel tessuto di piccole imprese a conduzione familiare che rende meno facile l’espulsione di manodopera. Questo spiega i confortanti numeri registrati nella crisi attuale, anche senza immaginare un ritorno alla terra (così come avvenuto nel corso della Grande depressione del 1929) che nel contesto di una moderna economia sviluppata, è decisamente anacronistico. Nel periodo di recessione dell’ultimo quinquennio, caratterizzato da perdita di occupazione in tutti i settori, si è osservato infatti come la caduta dell’occupazione agricola abbia rallentato rispetto al trend in costante diminuzione dagli anni cinquanta.

Sta crescendo in modo considerevole, dopo decenni di marginalizzazione, l’interesse verso il lavoro in agricoltura. Fino al recente passato, la scarsa attenzione per il settore primario era giustificata dal suo carattere declinante nelle economie sviluppate: basti pensare che, in Italia, l’occupazione agricola è scesa dal 44% del 1950 al 4,5% dei nostri giorni. Ciononostante, oggi si registrano segnali in controtendenza: l’occupazione agricola tiene meglio di altri settori, gli studenti iscritti negli istituti agrari e nelle facoltà di agraria crescono a due cifre, l’interesse per il lavoro agricolo è in aumento, le opportunità di lavoro sono più promettenti che in altri settori.

Il quadro è semplice e significativo: l’agricoltura e l’industria agroalimentare rappresentano il 6% del PIL dell’Unione europea, 15 milioni di imprese e 46 milioni di posti di lavoro. L’azienda agricola più diffusa è

quella a conduzione familiare, spesso tramandata da una generazione all'altra.

In Italia il settore primario rappresenta il 2% della ricchezza prodotta e le aree rurali rappresentano più del 90% della superficie territoriale nazionale, mentre gli agricoltori rivestono un ruolo importante nella salvaguardia delle sue risorse naturali.

Proprio le aree rurali negli ultimi decenni, grazie anche all'intervento comunitario della PAC (Politica Agricola Comune), stanno vivendo una rinnovata vitalità che oltre a rappresentare una risposta positiva alle esigenze di sviluppo economico e sociale degli stessi territori di riferimento, risponde alle sempre più pressanti richieste di benessere e qualità della vita da parte delle popolazioni urbane che, sempre più spesso e con continuità, si rivolgono al mondo rurale per soddisfare tali esigenze.

I prodotti tipici italiani si caratterizzano come "arte del particolare" ed anche quando presentano caratteristiche di "commodity" (pasta, pane, conserve di pomodoro), essendo legati a territori di eccellenza paesaggistica, culturale e artistica, sono in grado di esprimere valori materiali e immateriali riconoscibili dal consumatore. Questi prodotti, se valorizzati anche con l'ausilio di consulenti specializzati come i commercialisti, ad esempio attraverso i circuiti dell'agriturismo e del turismo rurale o attraverso i canali della vendita diretta e della ristorazione, possono contribuire allo sviluppo di determinate aree rurali. Inoltre negli ultimi anni 20 anni l'agricoltura ha visto ampliarsi il panorama delle attività a essa connesse o, meglio, connesse alla dimensione rurale. Il settore primario è entrato sempre più a far parte di un sistema complesso, frutto dei rapporti e delle interazioni con l'ambiente, con gli altri settori dell'economia e con la società nel suo insieme. Questa nuova dimensione dell'agricoltura è identificata con il concetto di multifunzionalità. In parole semplici significa che l'agricoltura tradizionale produceva le tre F: *food* (alimenti), *feed* (mangimi), *fiber* (fibre). Nell'ultimo decennio, però, la funzione produttiva dell'agricoltura si è ampliata a una nuova F, *fuels*, i biocarburanti, e in generale le biomasse destinate alle energie rinnovabili (agroenergie). Per questo, oggi si dice che l'agricoltura moderna produce le 4 F (*food, feed, fiber, fuels*).

Da questo si comprende bene come, in una dinamica multidisciplinare così ampia ove l'agricoltura sta rivestendo un tale ruolo nell'economia del Paese e non solo, sia rivalutata anche la figura del commercialista, attivamente impegnato nell'affiancare sia le imprese già sensibili a queste tematiche, sia quelle che intendono approcciarsi al settore, accompagnandole verso scelte sempre più orientate anche ad una maggiore sostenibilità.

E quindi, proprio in considerazione della prospettica rilevanza socio-economica che il fenomeno dell'agricoltura riveste, riassunto nel presente lavoro, l'attività di consulenza, tipica dei commercialisti dovrà tendere ad indirizzarsi anche verso questo comparto sempre denso di potenzialità, non solo economiche.

Questo volume è frutto degli studi di molti ricercatori della FNC tra i quali ricordo Paola Rossi, perché oltre a scrivere una sua parte specifica, ha anche curato con pazienza, capacità e rigore questa collezione. A tutti, comunque, vanno i ringraziamenti per il lavoro e la passione che vi hanno trasfuso.

*Giovanni Castellani*  
*Fondazione Nazionale dei Commercialisti*  
*Direttore Scientifico*



# 1. Capitolo primo - Profili civilistici

---

## 1.1. L'imprenditore agricolo

---

di Gabriella Trinchese

### 1.1.1. La definizione di imprenditore agricolo

L'attuale formulazione dell'art. 2135 c.c., come modificato dal D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 (Orientamento e modernizzazione del settore agricolo) nel ridefinire la figura di imprenditore agricolo<sup>1</sup> indica i criteri oggettivi per l'individuazione dell'agrarietà delle attività agricole principali (quali la coltivazione del fondo, la selvicoltura e l'allevamento di animali) nonché di quelle connesse.

Con riguardo alle attività agricole principali, dal punto di vista giuridico, gli elementi caratterizzanti l'attività agricola sono il "ciclo biologico", da intendersi come il complesso di attività dirette al mantenimento o all'evoluzione di una specie vegetale o animale, e "l'utilizzo del fondo", quale strumento, effettivo o solamente potenziale, per l'esercizio di tali attività<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Il D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 è stato emanato in attuazione della delega contenuta negli artt. 7 e 8, Legge 5 marzo 2001, n. 57 che, all'art. 8, co. 1, lett. a) prevedeva la «definizione dei soggetti imprenditori agricoli, della pesca e forestali e riordino delle qualifiche soggettive», all'art. 8, co. 1, lett. b) la «definizione delle attività di coltivazione, allevamento, acquacoltura, selvicoltura e pesca che utilizzano, o possono utilizzare, le risorse fondiari, gli ecosistemi fluviali, lacustri, salmastri o marini con equiparazione degli imprenditori della selvicoltura, dell'acquacoltura e della pesca a quelli agricoli» e, all'art. 8, co. 1, lett. c) «la definizione delle attività connesse, ancorché non svolte dall'azienda, anche in forma associata o cooperativa, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli, agroalimentari ed agroindustriali nonché alla fornitura di beni e servizi».

<sup>2</sup> Cfr. Trib. Santa Maria Capua Vetere, 23 luglio 2002, in *Il fallimento*, 11/2003, 1162-1163 che, successivamente alla novella di cui al D. Lgs. n. 228 del 2001, individua nel ciclo biologico e nell'utilizzo del fondo gli «elementi costitutivi della nozione giuridicamente rilevante dell'attività agricola».

La centralità dell'elemento fondiario è stata dunque sostituita dalla "cura" e dallo "sviluppo del ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso", di carattere vegetale o animale, attività, queste ultime, che non richiedono necessariamente l'utilizzo del fondo, del bosco, delle acque dolci, salmastre o marine<sup>3</sup>, essendo invece sufficiente solo una semplice potenzialità in tal senso<sup>4</sup>.

La definizione di imprenditore agricolo risultante dall'art. 2135 c.c., significativamente mutata rispetto al passato, ha inoltre ampliato la nozione di imprenditore agricolo, favorendone la multifunzionalità e pluriattività, potendo quest'ultimo esercitare, oltre alle attività di cui al co. 1 dell'art. 2135 c.c. (quali la coltivazione del fondo, la selvicoltura e l'allevamento di animali) anche attività, connesse a quelle principali, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti "prevalentemente" dalla coltivazione o dall'allevamento, nonché quelle produttive di beni o servizi ottenuti utilizzando "prevalentemente" attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata<sup>5</sup>. Cambia, inoltre, rispetto al passato, anche il criterio per l'individuazione delle attività connesse, prima basato sulla

3 Cfr. art. 2135, co. 2, c.c.

4 Cfr. Trib. Agrigento, 14 aprile 2003, in Giur. it., 2004, 7, 1431 ss., con nota di L. De Rentiis sulla valenza della nuova definizione di imprenditore agricolo introdotta dalla novella di cui al D.Lgs 228 del 2001, secondo cui, prescindendo dalla copiosa casistica giurisprudenziale antecedente alla riforma, legata alla definizione in concreto della nozione di «coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse», la nuova lettera della norma in esame amplia tale nozione affermando che tali attività interessano direttamente «un ciclo biologico» o «una fase necessaria del ciclo stesso» senza che debbano necessariamente «utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine». Come ha osservato Cass. civ. sez. I, 05 dicembre 2002, n. 17251 in Il Fallimento, 11, 2003, 1156 ss. nota di G. Minutoli (Il «nuovo» imprenditore agricolo tra non fallibilità e privilegio codicistico del coltivatore diretto) la codifica legislativa (con la considerazione della mera possibilità e non più necessità della utilizzazione del fondo, relegato a fatto meramente potenziale) evidenzia con nettezza da un lato la recisione del tradizionale nesso tra attività agricola e fattore terra (nesso che rappresentava il fulcro della nozione) - e ciò a maggior ragione nelle attività c.d. connesse - dall'altro, l'ampliamento della nozione di imprenditore agricolo, la cui distinzione da quello commerciale appare sempre più labile: infatti, l'ancoraggio della nozione di attività agricola al criterio del ciclo biologico, animale o vegetale, ha determinato una spinta ad abbandonare la centralità dell'elemento fondiario (c.d. concezione territoriale dell'attività agricola), anche per la diffusione nel comparto agrario di nuove forme di attività collaterali e complementari a quelle tradizionali (c.d. fuori terra, disinnestate dal fondo rustico). Cfr. Trib. S. Maria Capua Vetere, 23 luglio 2002, in Il Fallimento, 11, 2003, 1156 ss. cit.

5 Cfr. art. 2135, co. 3, c.c.

normalità delle attività svolte ed ora sul criterio della prevalenza<sup>6</sup>; ciò in linea con l'intento del Legislatore di adeguare la figura dell'imprenditore agricolo all'evoluzione di un settore, quello agricolo, caratterizzato da una crescente industrializzazione.

L'esercizio di una sola delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. è sufficiente per attribuire a chi la esercita la qualifica di imprenditore agricolo<sup>7</sup> rappresentando quest'ultima, per l'ormai consolidata giurisprudenza, una *species* rientrante nel più ampio *genus* dell'imprenditore in generale, come definito ai sensi dell'art. 2082 c.c., ove si accerti l'esercizio in forma professionale dell'attività economica organizzata al fine della produzione e dello scambio di beni o servizi<sup>8</sup>; pertanto, l'organizzazione dell'attività economica, che consiste nel coordinamento dei fattori della produzione, costituisce un requisito indispensabile per tutte le imprese, inclusa la piccola impresa agricola, mentre non è richiesta una specifica capacità e preparazione tecnica ad elevato livello dell'imprenditore<sup>9</sup>.

Si osserva infine, che l'art. 2135 c.c. distingue le attività aventi natura agricola in attività principali e attività a queste ultime connesse, a nulla rilevando l'aspetto soggettivo; ne deriva che possono essere imprenditori agricoli sia le persone fisiche che i soggetti diversi dalle persone fisiche, come illustrato nella seguente trattazione.

6 Si riporta di seguito il testo dell'art. 2135 c.c. precedente alla modifica di cui all'art. 1, D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 228: «È imprenditore agricolo chi esercita un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e attività connesse. Si reputano connesse le attività dirette alla trasformazione o all'alienazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura».

7 Cfr. F. GALGANO, *Trattato di diritto civile - Volume 3*, Padova, 2014, 474 ss. Non è dunque necessario che ricorra il contestuale esercizio delle tre attività, chiarendo l'art. 2135 c.c. che, per la qualificazione di imprenditore agricolo, è sufficiente l'esercizio di «una» delle tre attività elencate.

8 Cass. civ., sez. III, 23 luglio 1976, n. 2953, in Foro it. 1977, 1759.

9 Cfr. App. Napoli 16 gennaio 2003 in Dir. Fall., 2003, 6, 948 con nota di A. DI FEO (Il novellato art. 2135 cod. civ. e le dimensioni dell'impresa agricola) secondo il quale la Corte di Appello di Napoli si uniformava all'orientamento espresso dal Tribunale di Benevento, affermando che, pur a seguito delle modifiche all'art. 2135 c.c. introdotte dal D. Lgs. n. 228 del 18 maggio 2001, la qualifica di imprenditore agricolo spetta anche a coloro che svolgono attività agricola con imponenti complessi aziendali, non ponendo la legge alcun limite all'importanza economica o alla complessità tecnica dell'attività svolta. Tale provvedimento si inserisce nell'ampio dibattito scaturito successivamente all'adozione del novellato art. 2135 c.c., la cui modifica si è resa necessaria a seguito delle numerose sollecitazioni provenienti dalla dottrina, che hanno evidenziato l'insufficienza della nozione di imprenditore agricolo come accolta dal legislatore del 1942 a cogliere l'essenza, la funzione ed il ruolo attuale dell'impresa agricola.

## 1.1.2. Le attività essenzialmente agricole

La nozione di imprenditore agricolo contenuta nell'art. 2135 c.c. continua a fare riferimento alle attività agricole principali previste dal testo previgente quali:

- › la coltivazione del fondo;
- › la selvicoltura;
- › l'allevamento di animali.

### 1.1.2.1. LA COLTIVAZIONE DEL FONDO

Ai sensi del co. 2 dell'art. 2135 c.c. la coltivazione del fondo è da intendersi come l'attività diretta alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso dell'essere vegetale che utilizza o può utilizzare il fondo.

Ne deriva che, riferendosi la norma alle attività che utilizzano o “possono” utilizzare il fondo (si pensi, ad esempio, alle coltivazioni in serra) sono attività agricole anche quelle colture che non utilizzano necessariamente il fondo come campo aperto per l'esercizio dell'attività di produzione di esseri vegetali<sup>10</sup>. Ciò che rileva infatti è che la coltivazione, pur essendo “fuori terra”, riguardi colture che possono svolgersi anche in terra<sup>11</sup>, e che dunque sussista un collegamento potenziale o strumentale con il terreno, non essendo più essenziale che le attività

---

<sup>10</sup> La giurisprudenza di legittimità intervenuta sull'interpretazione dell'art. 2135 c.c. continua a decidere secondo il consolidato orientamento restrittivo nelle ipotesi in cui la norma applicabile *ratione temporis* sia l'art. 2135 nella sua versione originaria, sostenendo che «nella nozione di impresa agricola, quale si desume dall'art. 2135 c.c., rientra l'esercizio dell'attività diretta alla coltivazione del fondo che sia svolta con la terra o sulla terra e purché l'organizzazione aziendale ruoti attorno al “fattore terra”, nonché l'attività connessa a tale coltivazione, la quale si inserisca nel consueto e ben delimitato ciclo dell'economia agricola, ad integrazione della suddetta attività». Cfr. Cass. civ. sez. I, 24 marzo 2011, n. 6853 in *Il Fallimento*, 11, 2011, 1365.

<sup>11</sup> Cfr. R. ALESSI, G. PISCIOTTA, *Impresa Agricola in Comm. Cod. Civ.* Milano, 2010, 289 ss., che con riguardo al significato dell'avverbio “potenzialmente”, utilizzato oggi dal legislatore, ritiene che non essendo richiamato l'effettivo collegamento tra produzione e fondo, questo serva ad individuare le attività di coltivazione che “in natura” si servono di un fondo ma che, grazie all'evoluzione delle agrotecnologie, “possono” essere svolte anche senza.

qualificate come agricole avvengano mediante l'utilizzazione diretta di un fondo come invece prevedeva la nozione giuridica previgente<sup>12</sup>. Dall'attuale testo normativo si desume che il criterio per delimitare l'ambito dell'agrarietà dell'impresa va dunque ricondotto al rispetto del ciclo biologico, purché vi sia un collegamento potenziale con il fondo; criterio, quest'ultimo, complementare rispetto alla sussistenza della cura di una fase del ciclo biologico. Ne deriva l'inclusione tra le attività agricole della serricoltura, funghicoltura e della vivaistica potendo la "coltivazione" riguardare l'essere vegetale tanto nel suo intero ciclo biologico, quanto in una parte essenziale dello stesso<sup>13</sup>. La necessaria attività diretta alla "cura" del ciclo biologico dell'essere vegetale implica che l'imprenditore agricolo attui quelle operazioni agronomiche necessarie alla produzione<sup>14</sup>. Il criterio del ciclo biologico riconduce anche l'attività di floricoltura nell'ambito dell'attività agricola, insieme all'utilizzo, anche solo poten-

---

12 Cfr. Cass. civ. sez. I, 10 dicembre 2010, n. 24995 in Il Fallimento 2011, 5, 542 in cui si afferma che «l'innovazione più rilevante, tuttavia, è quella relativa al richiamo contenuto nell'art. 2135 c.c., comma 2 alle attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico, attività che non richiedono un collegamento necessario fra la produzione e l'utilizzazione del fondo, essendo viceversa sufficiente a tale scopo una semplice potenzialità nel senso indicato. Detta modifica deve essere infatti interpretata come espressione dell'intento del legislatore di superare una nozione "fondiaria" dell'agricoltura, basata esclusivamente sulla centralità dell'elemento territoriale, e di sostituirla quindi con una più dinamica ed in linea con la diversa realtà tecnico - economica, in cui assumano valore prevalente quelle strutture produttive che si possono avvalere della terra come uno strumento di supporto. Non sembra dubbio che la sostituzione di una disciplina che prevedeva un collegamento reale della produzione con il fondo, in una prospettiva di strumentalità di quest'ultimo rispetto all'attività imprenditoriale, con altra che viceversa contempla un collegamento anche soltanto virtuale o potenziale con il terreno, possa determinare nell'interprete incertezze in sede applicativa, per effetto dell'ampiezza e della genericità della previsione. Analogamente non sembra dubbio che la nozione di imprenditore agricolo desumibile dall'innovazione normativa in esame sia decisamente più ampia rispetto al passato, essendo sufficiente, al fine di legittimarne la configurazione, che il suo intervento nell'ambito del processo produttivo sia limitato ad un'attività di controllo dell'esistenza delle condizioni necessarie per la verifica di un esito riconducibile all'andamento in sé del ciclo biologico».

13 La serricoltura, la funghicoltura, la vivaistica, la produzione di fiori, di semi, di radici, di rizomi e di corteccia e non solo di frutti rientrano tra le attività di impresa agricola. Cfr. A. GERMANÒ, Manuale di Diritto Agrario, Torino, 2016, 69.

14 Cfr. L. PETRELLI, Studio sull'impresa agricola, Milano, 2007, 211 che precisa che «affinché si abbia attività di impresa agricola, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2082 e 2135 c.c., occorre che l'attività umana di cura e sviluppo sia, almeno, teleologicamente orientata e tecnicamente organizzata alla gestione dell'intero processo di accrescimento e/o di differenziazione, e/o di riproduzione finalizzato al mercato».

ziale, del fondo; l'attività florovivaistica<sup>15</sup> è infatti pienamente riconducibile all'impresa agricola in quanto, oltre ad avere come oggetto uno specifico ciclo biologico, ossia la coltivazione di fiori (e di piante in genere), utilizza il fondo non solo in modo effettivo, ma anche potenziale (considerando la possibilità di effettuare trapianti dal o nel fondo)<sup>16</sup>. In particolare, l'attività florovivaistica deve essere considerata agricola anche nel caso di utilizzo di serre<sup>17</sup> (se rientra nei parametri fissati dall'art. 29, co. 2, lett. c) del D.P.R. n. 917 del 1986)<sup>18</sup>; ne consegue che deve considerarsi agricola (e, dunque, produttiva di reddito agrario e non di reddito d'impresa) anche l'attività del florovivaista che, assieme alla produzione di fiori in serra, proceda alla vendita di altri prodotti della terra, in quanto attività non avulsa dalla coltivazione del fondo e non costituente autonoma impresa commerciale. Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale<sup>19</sup> è ormai pacifico che anche la serricoltura rientri tra le attività agricole.

Rientra nella coltivazione del fondo anche l'attività consistente nella cura e nello sviluppo del ciclo biologico di organismi vegetali destinati esclusivamente alla produzione di biomasse, nonché alla trasformazione in fonti energetiche rinnovabili in quanto considerate attività agricole<sup>20</sup>.

La mera raccolta (ancorché accompagnata dalla commercializzazione) dei frutti spontanei, non essendo tale attività il risultato della "cura"

15 Trib. Sassari 12 luglio 2002, in Riv. Giur. Sarda, 2003, 341, ha sostenuto che l'elemento essenziale di una azienda florovivaistica consiste in quel complesso di attività che consentono l'utilizzazione produttiva del fondo e l'immissione sul mercato dei prodotti dell'impresa.

16 Cfr. Trib. Santa Maria Capua Vetere, 23 luglio 2002, 1161, cit. Cfr. anche App. Napoli 16 gennaio 2003 cit. secondo cui con riguardo all'impresa vivaistica alla luce dell'attuale versione dell'art. 2135 la circostanza che la coltivazione abbia luogo in serre, non esclude la natura agricola di tale attività tenuto conto dell'ampiezza della nozione di attività agricola risultante dal nuovo testo dell'art. 2135 che riconduce al concetto di coltivazione del fondo tutte «le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico [...] che utilizzano o possono utilizzare il fondo».

17 Cfr. Cass. civ., sez. V, 20 aprile 2002, n. 5781, in Giur. It., 2003, 601.

18 Ai sensi dell'art. 29, co. 2 lett. c) TU 22.12.1986, n. 917 sono considerate attività agricole «le attività dirette alla manipolazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che la governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti almeno per la metà dal terreno[...]».

19 Cfr. Cass. civ., sez. V, 20 aprile 2002, n. 5781 cit. In senso conforme Cass. civ., sez. I, 24 luglio 1996, n. 6662, in Giur. It., 1997, I, 1, 298 ed in Riv. Dir. Trib., 1997, II, 711, con nota di Panizzolo, La qualificazione giuridica della serricoltura tra impiego del fattore produttivo «terra» e limite della potenzialità del fondo.

20 Cfr. art. 14, D. Lgs. 29.3.2004 n. 99 e art. 4, D. Lgs. 27.5.2005 n. 101 che hanno introdotto la figura dell'impresa agro-energetica.

del ciclo biologico della pianta da parte dell'imprenditore che si limiti a compiere il gesto finale del distacco del frutto naturale dalla pianta o dalla terra non risulta qualificabile come attività agricola. Anche l'attività di caccia non si caratterizza per alcuna attività diretta alla cura di un ciclo biologico; è pertanto esclusa dalle attività agricole principali (salvo rientrare tra le attività connesse)<sup>21</sup>.

### 1.1.2.2. LA SELVICOLTURA

L'attività selvicolturale consiste nella cura e sviluppo (del ciclo biologico) del bosco<sup>22</sup>. Tale attività si caratterizza per la particolarità del suo oggetto costituito dal bosco che non solo dà il legname, ma anche servizi per la collettività<sup>23</sup>. Ne deriva che l'attività di impresa agricola consiste nella produzione e nella commercializzazione del legno nonché nella produzione dei servizi c.d. ambientali<sup>24</sup>; in particolare, l'alienazione di prodotti del bosco, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale<sup>25</sup>, rientra tra le attività agricole, nello specifico tra le attività di "selvicoltura", qualora sia conseguenza della normale attività boschiva, essendo ritenuta attività commerciale nel caso in cui avvenga in presenza di altre operazioni aventi una propria rilevanza

21 Cfr. A. GERMANÒ, *Manuale di diritto Agrario*, Torino, 2010, 94.

22 G. ALPA, V. MARICONDA, *Codice civile commentato*, Art. 2135, Milano, 2013, 3465 ss.

23 Tali servizi sono definiti ambientali e sono: la tutela del paesaggio, l'equilibrio idrogeologico, la qualità dell'aria, la saldezza del suolo, la purezza dell'aria, la conformazione del paesaggio etc. Cfr. L. COSTATO, A. GERMANÒ, E. ROOK BASILE, *Trattato di Diritto Agrario*, Torino, 2011, 767 ss. Con riguardo all'importanza delle attività selvicolturali nel D. Lgs. 18 maggio 2001 n. 227, all'art. 6, co. 1 si legge che: «Le attività selvicolturali sono fattore di sviluppo dell'economia nazionale, di miglioramento delle condizioni economiche e sociali delle zone montane, nonché a sostegno di nuove opportunità imprenditoriali ed occupazionali anche in forma associata o cooperativa. Esse sono strumento fondamentale per la tutela attiva degli ecosistemi e dell'assetto idrogeologico e paesaggistico del territorio».

24 Cfr. G. ALPA, V. MARICONDA, *op. cit.* 3465 ss.

25 Cass. civ., 21 febbraio 1985, n. 1571, in *Informazione Prev.*, 1985, 937 che ritiene che il concetto di selvicoltura si colloca nello schema del ciclo della produzione agraria, mentre la vendita di alberi coltivati nel fondo oppure il taglio periodico del bosco, per ricavarne legna, costituiscono un'operazione agricola diretta all'alienazione dei prodotti del suolo. La stessa cosa non può dirsi per la trasformazione del legname estratto dai boschi, la quale conferisce al prodotto agricolo un diverso contenuto economico. In senso conforme in dottrina cfr. G. F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, 2013, 50, secondo la quale «quanto alla selvicoltura, resta fermo che essa deve essere concepita come attività caratterizzata dalla cura del bosco per ricavarne i relativi prodotti [...] non costituisce perciò attività agricola l'estrazione di legname disgiunta dalla coltivazione del bosco».

strutturale, economica e giuridica di natura industriale e/o commerciale<sup>26</sup>.

Rientrano tra le attività selvicolturali le attività lavorative connesse all'impianto ed allo sfruttamento dei boschi sulla cui natura agricola si è espressa in senso positivo la giurisprudenza<sup>27</sup>. Anche l'attività volta alla tutela per patrimonio boschivo ed in particolare l'attività di vigilanza contro il pericolo di incendi rientra, secondo un orientamento giurisprudenziale<sup>28</sup>, nel concetto di selvicoltura.

L'art. 2, D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 227 equipara i termini bosco, foresta e selva, escludendo dalla definizione di bosco, di foresta o di selva gli impianti d'arboricoltura da legno. Si distingue, pertanto, dall'attività di selvicoltura l'arboricoltura da legno definita dall'art. 2, co. 5, D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 227 come «*la coltivazione di alberi, in terreni*» originariamente «*non boscati, finalizzata esclusivamente alla produzione di legno e biomassa*» e «*reversibile al termine del ciclo colturale*», riconducendo questo genere di attività all'interno dell'agricoltura in senso stretto, ovvero della coltivazione del fondo<sup>29</sup>; lo scopo dell'arboricol-

---

26 Cfr. Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. II, n. 67/2002 che, in virtù di ciò, afferma che «*Ex adverso, invece, l'esistenza di un'attività, ancorché saltuaria, di natura industriale e/o commerciale, deve essere accompagnata da operazioni aventi una propria rilevanza strutturale economica e giuridica rispetto al normale esercizio dell'attività di selvicoltura la quale si estrinseca nell'abbattimento e nel taglio di piante [...] l'abbattimento, il taglio, la vendita del legname, anche se preceduto da accatastamento, creazione di piste per i mezzi di trasporto e smacchio (trasporto in proprio sulla strada rotabile), ottenuto dal proprio fondo (o, come nel caso di specie in locazione pluriennale), costituiscono un'attività primaria di natura agricola, al pari della coltivazione a frumento di un terreno sul quale si siano effettuate operazioni di bonifica, vangatura, concimazione, seminazione, mietitura ed infine la vendita delle granaglie. Tale orientamento è, anche, quello seguito dalle altre magistrature tributarie di merito*».

27 Cfr. T. Cagliari 18 febbraio 1995, Riv. Dir. Agr., 1997, IV, 309 con nota di M. Cossu, secondo cui l'elemento essenziale dell'individuazione dell'impresa forestale consiste in quel complesso di attività che consentono l'utilizzazione produttiva del bosco attraverso la sua conservazione o addirittura il suo incremento, per cui l'insieme di operazioni relative alla semplice messa a dimora di una specie a rapido accrescimento, alla vendita del legno in piedi o al taglio finale per la produzione di legname non rientra in questo ambito. Cfr. anche Cass. civ., sez. III, 03 maggio 1991, n. 4850 secondo cui «*un'azienda agraria ben può essere organizzata per la produzione di beni diversi da quelli che possono essere ottenuti dalla coltura di terreni seminativi e così può sussistere senza perdere i suoi caratteri distintivi, anche se non comprenda terreni adatti o destinati alla semina, ma solo terreni boscosi, come nel caso di specie (cfr. in termini Cass. 17 ottobre 1984, n. 5242)*».

28 Cfr. Cass. civ., sez. lav., 26 novembre 2007, n. 24582 secondo cui «*non può dubitarsi che l'attività volta alla tutela per patrimonio boschivo, nella specie con la vigilanza contro il pericolo di incendi, debba rientrare nel concetto di selvicoltura*».

29 Cfr. L. COSTATO, A. GERMANÒ, E. ROOK BASILE, *op.cit.*, 768.

tura da legno, a differenza della silvicoltura è dunque rappresentato dalla massimizzazione della produzione di materiale legnoso.

Infine, le cooperative di servizi e di opere di carattere forestale, che «forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali» sono equiparate alle imprese agricole ai sensi dell'art. 8, D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 227.

### 1.1.2.3. L'ALLEVAMENTO DI ANIMALI

L'attività di allevamento nella precedente formulazione dell'art. 2135 c.c. faceva riferimento al solo allevamento di "bestiame"<sup>30</sup> (ossia di bovini, equini, caprini, suini ed ovini) e non al termine animali, che ricomprende ogni tipologia, tra cui anche quelli selvatici<sup>31</sup>. Il termine bestiame designava le sole specie animali legate al fondo; ora, venendo meno il collegamento necessario tra l'attività agricola ed il fondo ne deriva che è attività agricola l'allevamento che si risolve nella cura di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso della

30 La modifica apportata al primo comma dell'art. 2135 c.c., con la sostituzione di "allevamento di bestiame" con "allevamento di animali", è da intendersi nel senso di «non vincolare l'attività di allevamento ad un rapporto di complementarietà e di necessità con il fondo» superando l'interpretazione restrittiva della giurisprudenza (v. Cass. civ., sez I, 23 luglio 1997, n. 6911, in *Diritto e Giurisprudenza agraria e dell'ambiente*, 1998, 378 in cui si afferma che l'attività agricola, per essere considerata agricola, deve essere in collegamento funzionale con il fondo). Cfr. G. Galloni, *Nuove linee di orientamento e di modernizzazione dell'agricoltura in Diritto e Giurisprudenza agraria e dell'ambiente*, 2001, 492 ss.

31 Cfr. V. BUONOCORE, *L'imprenditore in generale* in *Manuale di diritto commerciale*, 2016, 7-54. Cfr. anche T.A.R. Veneto Venezia, sez II, 7 ottobre 2008, n. 03133, secondo cui «significativa è la sostituzione del termine "bestiame", ricompreso nella precedente lettura dell'articolo 2135, con il nuovo termine "animali", che ha inteso superare le restrittive interpretazioni giurisprudenziali in materia e riconoscere a varie tipologie di allevamento il presupposto per la qualificazione di attività imprenditoriale nel settore dell'agricoltura, indipendentemente dalla presenza o meno di un fondo. Ne consegue che, oltre ai tradizionali allevamenti connessi a un fondo (allevamenti da carne, da lavoro, da latte e da lana) vengono ricompresi nell'attività imprenditoriale agricola una serie di allevamenti quali avicoltura, cunicoltura, apicoltura, bachicoltura, ecc. non necessariamente correlati alla titolarità o meno di un fondo da parte dell'imprenditore [...] Tuttavia la peculiarità del caso concreto è data, come visto, dalla particolare natura dell'imprenditore, posto che la legge quadro sull'apicoltura, L. 24 dicembre 2004, n. 13, all'art. 2 prevede che "La conduzione zootecnica delle api, denominata "apicoltura", è considerata a tutti gli effetti attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile, anche se non correlata necessariamente alla gestione del terreno"». Con riguardo all'apicoltura, ai sensi dell'art. 3, co. 2 della L. 24 dicembre 2004, n. 13 «È imprenditore apistico chiunque detiene e conduce alveari ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile».

vita degli animali<sup>32</sup>. È richiesta non solo la cura del ciclo biologico di carattere animale, ma anche che questa avvenga attraverso l'effettiva o potenziale utilizzazione del fondo inteso non solo come terreno agricolo, ma riferendosi tale termine anche ad altre basi produttive (quali il bosco<sup>33</sup>, le acque dolci, salmastre o marine<sup>34</sup>).

La dottrina prevalente esclude dall'impresa di allevamento agricolo le attività di allevamento di animali carnivori, come gatti, visoni, cincillà e volpi, nonché di scimmie, pitoni e animali onnivori<sup>35</sup>, mentre con riguardo all'inquadramento giuridico delle imprese di allevamento di cavalli da corsa non vi è un orientamento comune<sup>36</sup>. Secondo l'orientamento giurisprudenziale, invece, l'allevamento di cavalli da corsa avrebbe natura commerciale e non agraria; lo stesso vale anche per

32 Cfr. Trib. Brescia 6 dicembre 2002 con nota di T. Bagliulo, in *Dir. Fall.* 2003, 6, 959, in cui si afferma che è da ritenere quale fulcro della nuova disposizione codicistica l'elemento indicato come la "cura e lo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso", in maniera quindi indipendente oramai da una relazione con il fondo o con l'accettazione del c.d. rischio merceologico: una attività non piccola che non sia svolta nell'ambito di tale ciclo non potrà quindi ritenersi agricola, bensì commerciale.

33 Si pensi agli animali non "da carne" il cui allevamento è finalizzato alla commercializzazione degli stessi, ad esempio l'allevamento degli animali da pelliccia.

34 La cura e lo sviluppo dei cicli biologici di carattere animale potrebbe avvenire anche mediante l'utilizzazione delle acque dolci, salmastre o marine e dunque si tratterebbe dell'attività di allevamento di pesci, di mitili, di ostriche, di molluschi e di crostacei, attività definita c.d. di "acquacoltura". Le imprese di acquacoltura sono state equiparate all'imprenditore ittico (ex art. 3, co. 3 D. Lgs. n. 100/2005) a sua volta equiparato all'imprenditore agricolo ai sensi dell'art. 2, co. 5, D. Lgs. n. 226/2001 poi abrogato dall'art. 27 D. Lgs. 9 gennaio 2012 n. 4, ma tuttora assimilato all'imprenditore agricolo ex art. 4, co. 4, D. Lgs. 9 gennaio 2012 n. 4.

35 Cfr. O. CAGNASSO, A. VALLEBONA, *Diritto civile, Dell'impresa e del lavoro* - Artt. 2118-2187, Milano, 2013, 632 ss. v. anche A. GERMANÒ e E. ROOK BASILE, *op. cit.* 632, che esclude suddetti allevamenti in quanto «mai rientranti nell'idea di agricoltura e da sempre privi del supporto sociologico della diffusione nel ceto agricolo; mentre, per la loro natura di erbivori e di uccelli con ali inette al volo (come le oche), potrebbero rientrarvi gli struzzi, benché in passato gli agricoltori italiani non li abbiano mai allevati».

36 In dottrina cfr. A. GERMANÒ e E. ROOK BASILE, *op. cit.* 632 che sostiene che si tratti di attività agricola anche ai sensi dell'art. 9, D. Lgs. 30 aprile 1998, n. 173 secondo cui sono imprenditori agricoli ai sensi dell'art. 2135 c.c., anche coloro che esercitano attività di allevamento di "equini di qualsiasi razza", in connessione con l'azienda agraria. Altra parte della dottrina ritiene invece implicitamente abrogate le disposizioni della legislazione speciale cui all'art. 2, co. 2 L. 3 maggio 1971, n. 419 sugli allevatori avicoli e all'art. 9 D. Lgs. 30 aprile 1998, n. 173 sull'allevamento dei cavalli. Sul tema cfr. L. COSTATO, *Corso di diritto agrario Italiano e Comunitario*, Milano, 2008, 340-341. Con riguardo invece alle imprese cinotecniche di cui alla L. 23 agosto 1993, n. 349, la dottrina ritiene tale disciplina speciale in contrasto con l'attuale formulazione dell'art. 2135 c.c. sebbene la legge speciale non sia stata abrogata, non rintracciandosi alcun collegamento, ancorché potenziale con il fondo. Cfr. R. ALESSI, G. PISCIOTTA, *L'impresa agricola*: artt. 2135-2140 in *Il Codice Civile*, Commentario diretto da F. BUSNELLI, Milano, 2010, 137 ss.

l'allevamento di cavalli che sia finalizzato ad un'attività commerciale qual è quella di un "centro ippico", che sia cioè connesso con il fattore terra soltanto sotto il profilo della "mera sosta, ricovero ed eventualmente addestramento dei cavalli" trattandosi di attività non agricola<sup>37</sup>. Infine, anche le attività di partecipazione di cavalli a corse, di riscossione dei relativi premi e di alienazione dei puledri di razza non sono legate al conseguimento di fini agricoli, ma vanno comprese tra le attività industriali e commerciali<sup>38</sup>.

### 1.1.3. Le attività connesse

Le attività agricole per connessione sono sottoposte alla disciplina dell'impresa agricola solo in quanto "connesse" ad un'attività essenzialmente agricola; tali attività, se svolte in forma autonoma, senza cioè alcun nesso con l'attività agricola, rientrerebbero invece nell'ambito dell'art. 2195 c.c. costituendo imprese commerciali<sup>39</sup>. Suddette at-

37 Cfr. Cass. civ. sez. III, 17 dicembre 1997, n. 12791, secondo cui ai fini della nozione di impresa agricola desumibile dall'art. 2135 c.c., può qualificarsi «allevamento di bestiame» solo l'allevamento di animali destinati all'alimentazione o all'utilizzo in agricoltura come forza lavoro. Cfr. anche Cass. civ. sez. lav., 18 maggio 2007, n. 11630 e Cass. civ., sez. un., 25 novembre 1993, n. 11648 secondo le quali l'allevamento di cavalli da corsa non è attività imprenditoriale agricola «ne consegue che l'attività diretta alla riproduzione e all'allevamento di cavalli da corsa non può qualificarsi come attività agraria, richiedendo la stessa un complesso di conoscenze tecniche in un settore particolare, che esula del tutto da quello propriamente agricolo e non rientra nell'esercizio normale dell'agricoltura. Il cavallo da corsa è un prodotto finito; è tale, perché l'allevamento dello stesso è finalizzato ad una attività agonistica, la quale nulla ha di agricolo, ma, viceversa, ha evidenti scopi industriali o commerciali (anche in riferimento al selezionamento delle razze ed alla loro riproduzione). In altri termini, l'attività di allevamento di cavalli da corsa per poter essere qualificata agricola, nonostante o a prescindere dalla mancanza di un qualsiasi collegamento con il fondo, dovrebbe avere in sé elementi tali di sicura caratterizzazione agraria, che, invece nella realtà non è dato individuare». Cfr. anche Cass. civ., sez. VI, 12 luglio 2011, n. 15333 secondo cui «il principio enunciato dalla Cass., sez. un., n. 11648/93 (cui si è allineata la giurisprudenza successiva), secondo il quale l'allevamento di cavalli da corsa finalizzato ad attività agonistica si caratterizza per la sua autonomia rispetto allo sfruttamento per la produzione agraria del terreno con annesse scuderie sul quale si svolge e pertanto non può essere qualificato come attività agricola ai sensi dell'art. 2135 cod. civ., si attaglia puntualmente anche al caso che l'allevamento concerna cavalli da polo, in quanto entrambe le attività non rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura, non presentando alcun collegamento con l'utilizzazione del fondo secondo la pratica agricola e zootecnica».

38 Cfr. Comm. Trib. Centr., sez. VIII, 26 ottobre 1987 n. 7809.

39 Cfr. M. BIONE, *Imprenditore agricolo*, I, Diritto privato, in EG, Roma, 2003, 495 secondo il quale «sono suscettibili di connessione le attività che, per il loro intrinseco contenuto, avrebbero natura commerciale e che il nesso che le lega ad un'attività agricola ex se le rende neutre e irrilevanti sul pia-

tività, per espressa previsione normativa<sup>40</sup>, devono infatti essere svolte dallo stesso soggetto che esercita l'attività principale<sup>41</sup> e possono distinguersi in attività di produzione di prodotti agricoli e attività di prestazione di servizi.

Nella prima categoria rientrano le seguenti attività: la manipolazione, la conservazione, la trasformazione, la commercializzazione e la valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali. La sostituzione del criterio della normalità, desumibile dalla precedente formulazione, con quello della prevalenza, riferito all'origine dei prodotti oggetto dell'attività connessa, implica che l'imprenditore agricolo possa svolgere le suddette attività utilizzando prodotti che siano in prevalenza e dunque ottenuti per la maggior parte mediante la propria attività produttiva agricola (dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali<sup>42</sup>); si desume che il medesimo possa avvalersi anche di prodotti non propri bensì provenienti da

---

*no della veste professionale del soggetto». Cfr. anche Cass. civ., sez. I, 24 marzo 2011, n. 6853 secondo la quale «ha, invece, carattere commerciale o industriale ed è, quindi, soggetta al fallimento, se esercitata sotto forma d'impresa grande e media, quell'attività che, oltre ad essere idonea a soddisfare esigenze connesse alla produzione agricola, risponda, nel contempo, ad altri scopi commerciali o industriali e realizzi utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola o comunque prevalenti rispetto ad essa (Cass. 150/66; Cass. 17251/02; Cass. 10527/98) sicchè, occorre attribuire rilevanza alla finalità od utilità prevalente di siffatta attività, per stabilire se essa debba o meno qualificarsi connessa, complementare o accessoria alla coltivazione della terra (Cass. 3010/78; Cass. 1946/80). In altri termini, è qualificabile come attività agricola essenziale quella che costituisce forma di sfruttamento del fattore terra, sia pure con l'ausilio delle moderne tecnologie, mentre diventa attività commerciale quando questo collegamento viene meno del tutto (Cass. 10527/98)».*

40 Cfr. art. 2135, co. 3, c.c.

41 Cfr. Cons. Stato sez. IV, 16 febbraio 2010, n. 885 che afferma che l'attività connessa dell'imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 c.c. deve restare collegata all'attività dal medesimo esercitata in via principale mediante un vincolo di strumentalità o complementarietà funzionale, in assenza del quale essa non rientra nell'esercizio normale dell'agricoltura ed assume, invece, il carattere prevalente od esclusivo dell'attività commerciale o industriale; in ogni caso, allorquando l'attività, della cui connessione con un'attività propriamente agricola si discute, abbia in concreto dimensioni tali, anche nell'ambito della medesima impresa, che la rendono principale rispetto a quella agricola, deve escludersi il carattere agricolo dell'attività stessa.

42 Cfr. Trib. Mantova 30 agosto 2007 in Il caso.it, 2007 in cui si afferma che l'attività di commercio di bovini, di mangimi e loro integratori per uso zootecnico nonché di prodotti agricoli in genere non può considerarsi connessa ai sensi dell'art. 2135, commi 1 e 3, c.c. ove difetti la prova che essa derivi, in via prevalente, dall'esercizio delle attività agricole principali (di quelle cioè elencate al comma 1 della norma in esame).

aziende agricole non gestite dall'imprenditore agricolo purché sia rispettato il criterio della prevalenza.

Sono inoltre connesse anche le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda "normalmente" impiegate nell'attività agricola esercitata. L'uso del criterio della normalità si riferisce, in tale contesto, non all'attività in sé, bensì all'uso prevalente di mezzi aziendali normalmente impiegati nell'attività agricola esercitata.

Il co. 3 dell'art. 2135 c.c. nel testo modificato dal D. Lgs. n. 228 del 2001, individua espressamente tra le attività agricole di servizi le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge. Con riguardo alla valorizzazione del territorio, la norma si riferisce alle offerte di beni ambientali e servizi per la valorizzazione del territorio che l'agricoltura può produrre avvalendosi degli strumenti introdotti dal legislatore nell'art. 14, co. 3, D. Lgs. 18 maggio 2001 n. 228 (contratti di collaborazione con la p.a.)<sup>43</sup> e nell'art. 15 (convenzioni con la p.a.)<sup>44</sup>. Con riguardo alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale prevista dall'art. 2135 c.c. l'orientamento giurisprudenziale ha ritenuto estranee all'attività agricola la realizzazione e gestione di villaggi turistici, la costruzione, gestione, locazione e vendita di appartamenti, bungalows, alberghi e sale di convegni, le quali non sono neanche riconducibili al concetto di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale come previsto dalla normativa citata<sup>45</sup>.

Tra le attività connesse l'art. 2135, co. 3, c.c. indica anche le attività di ricezione e ospitalità come definite dalla legge<sup>46</sup>. L'inquadramento dell'attività agrituristica (già disciplinata con la legge n. 730 del 1985,

43 Con i contratti di collaborazione con la p.a., l'imprenditore agricolo nell'esercizio dell'attività di impresa, si impegna a prestare servizi di tutela ambientale e del territorio per assicurare la tutela delle risorse naturali, della biodiversità, del patrimonio culturale e del paesaggio agrario e foreste. G. ALPA, V. MARICONDA, *op. cit.*, 3471.

44 Cfr. art. 15, co. 1, D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 228. Al fine di favorire lo svolgimento di attività funzionali alla sistemazione ed alla manutenzione del territorio, alla salvaguardia del paesaggio agrario e forestale, alla cura ed al mantenimento dell'assetto idrogeologico e di promuovere prestazioni a favore della tutela delle vocazioni produttive del territorio, le pubbliche amministrazioni possono stipulare convenzioni con gli imprenditori agricoli.

45 Cfr. Cass. civ., sez. I, 28 aprile 2005, n. 8849.

46 La definizione di attività agrituristiche connesse all'attività agricola ex art. 2135 c.c. si desume dalla L. 20 febbraio 2006 n. 96.

poi con il D. Lgs. n. 228 del 2001 ed interamente regolamentata di nuovo con la più recente legge n. 96 del 2006) in quella agricola, come confermato dalla giurisprudenza, «è subordinato alla condizione che l'utilizzazione dell'azienda agricola al fine di agriturismo sia caratterizzata da un rapporto di complementarietà rispetto all'attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento del bestiame, che deve comunque rimanere principale»<sup>47</sup> (ovvero - secondo la dizione dell'attuale l. 20 febbraio 2006 n. 96 - "prevalente").

L'art. 1, co. 423, della legge finanziaria 2006 ha inoltre ampliato la categoria delle attività agricole connesse di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, riconducendo tra le stesse anche le produzioni di energia elettrica e calorica derivante da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo, prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo<sup>48</sup>.

Anche nel settore ittico vi sono specifiche previsioni relativamente alle attività connesse alla pesca professionale e all'acquacoltura ai sensi degli artt. 2 e 3, D. Lgs. 9 gennaio 2012 n. 4. In particolare con riguardo alla pesca professionale sono connesse, purché non svolte dall'imprenditore ittico in modo prevalente rispetto all'attività di pesca professionale e purché utilizzino prevalentemente i prodotti derivanti dall'attività di pesca, le attrezzature o le risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività ittica esercitata, le seguenti attività: la trasformazione, la distribuzione e la commercializzazione dei prodotti della pesca, nonché le azioni di promozione e valorizzazione; l'attuazione di interventi di gestione attiva finalizzati alla valorizzazione

---

<sup>47</sup> Cfr. Cass. civ., sez. III, 13 aprile 2007, n. 8851.

<sup>48</sup> Ai sensi dell'art. 1, co. 423, l. finanziaria 23 dicembre 2005 n. 266, come sostituito dall'art. 1, c. 369, l. finanziaria 27 dicembre 2006, n. 296, si è stabilito che «ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135 c.c., co. 3, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario».

produttiva, all'uso sostenibile degli ecosistemi acquatici e alla tutela dell'ambiente costiero<sup>49</sup>.

Sono invece connesse all'acquacoltura, sempre in virtù dell'aggiornamento operato dal D. Lgs. 9 gennaio 2012 n. 4, le attività esercitate dall'acquacoltore, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione, promozione e valorizzazione dei prodotti ottenuti prevalentemente dalle attività di acquacoltura<sup>50</sup>. Rientrano tra le attività connesse anche la fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività di acquacoltura esercitata, ivi comprese le attività di ospitalità, ricreative, didattiche e culturali, finalizzate alla corretta fruizione degli ecosistemi acquatici e vallivi e delle risorse dell'acquacoltura, nonché alla valorizzazione degli aspetti socio-culturali delle imprese di acquacoltura, esercitate da imprenditori, singoli o associati, attraverso l'utilizzo della propria abitazione o di struttura nella disponibilità dell'imprenditore stesso; sono infine attività connesse, anche con riguardo all'acquacoltura, quelle riguardanti l'attuazione di interventi di gestione attiva finalizzati alla valorizzazione produttiva, all'uso sostenibile degli ecosistemi acquatici e alla tutela dell'ambiente costiero.

#### **1.1.4. L'imprenditore agricolo professionale persona fisica**

Il D. Lgs. n. 99/2004, successivamente modificato dal D. Lgs. n. 101/2005, ha introdotto nel nostro ordinamento la figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP) che ha sostituito ed abrogato la previgente figura di imprenditore agricolo a titolo principale (IATP)<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> Per il dettaglio di tutte le attività connesse alla pesca professionale si veda l'art. 2, D. Lgs. 9 gennaio 2012 n. 4.

<sup>50</sup> Per la definizione di acquacoltura cfr. art. 3, D. Lgs. 9 gennaio 2012 n. 4.

<sup>51</sup> La qualifica di IATP ha costituito la qualifica di riferimento adottata in sede comunitaria al fine di stabilire requisiti uniformi tra gli Stati membri per selezionare gli agricoltori alle cui imprese concedere i sostegni previsti. Come emerge dalla formulazione della norma, rispetto alla previgente definizione di IATP non è mutato nulla tranne gli elementi quantitativi che il legislatore ha ridotto

La figura giuridica dell'imprenditore agricolo professionale ai sensi dell'art. 1, D. Lgs. n. 99/2004 richiede il possesso di specifiche conoscenze e competenze professionali<sup>52</sup> nonché il rispetto di specifici requisiti di tempo e lavoro.

È previsto che l'imprenditore agricolo professionale, da un lato, dedichi all'attività agricola la prevalenza del proprio tempo di lavoro complessivo e, dall'altro, che i ricavi delle suddette attività siano prevalenti sul proprio reddito globale. Nello specifico è necessario che tale figura dedichi alle attività agricole almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo, che i ricavi delle attività medesime rappresentino almeno il 50% del proprio reddito globale<sup>53</sup>, e, infine, che sia iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale prevista per il settore agricolo<sup>54</sup>.

---

da due terzi al cinquanta per cento, trovando, anche in tale fattispecie, applicazione il criterio della prevalenza.

52 L'art. 1, D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 come modificato dal D. Lgs. 27 maggio 2005, n. 101 recante «*ulteriori disposizioni per la modernizzazione dell'agricoltura*» prevede che è imprenditore agricolo professionale colui il quale sia «*in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 c.c. direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro*». L'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999 richiede all'imprenditore conoscenze e competenze professionali adeguate al fine della concessione del sostegno agli investimenti di aziende agricole.

53 Cfr. art. 1, D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 come modificato dal D. Lgs. 27 maggio 2005, n. 101. Al co. 1 del medesimo art. 1 è specificato che sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro, le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo. Per la determinazione del reddito globale ogni Regione delibera in merito. Ad esempio la Regione Lazio, con il PSR 2007/2013, approvato con Deliberazione della Giunta regionale n. 163 del 07/03/2008 (pubblicato sul supplemento ordinario n. 61 al B.U.R.L. n. 21 del 07/06/2008 e consultabile sul sito istituzionale della Regione Lazio, nella sezione dedicata all'agricoltura) prevede che per il calcolo del reddito prodotto dall'attività agricola occorre fare riferimento all'imponibile assoggettato all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). La presenza di specifiche condizioni (a titolo esemplificativo ingenti investimenti aziendali, perdita di raccolto per eventi naturali, prodotti agricoli non venduti nell'anno ma stoccati in magazzino, nuovi impianti di colture frutticole, legnose o forestali per le quali la vendita del prodotto inizia alcuni anni dopo l'avvio della coltivazione) può essere motivatamente considerata come un evento eccezionale che altera l'informazione fornita dall'imponibile IRAP riguardo al reddito prodotto dall'attività agricola. Le amministrazioni comunali, su richiesta dell'interessato ed a seguito di opportune verifiche, possono tenere conto di dette particolari condizioni ai fini della verifica del requisito di cui trattasi.

54 L'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche nel caso in cui sia socio di società di persone o di cooperativa, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura. Ai soci lavoratori di cooperative si applica l'articolo 1, comma 3, della legge 3 aprile 2001, n. 142 che prevede che le società cooperative sono tenute a cor-

Nel caso di società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, possono acquisire la qualifica di imprenditore agricolo professionale i soci che siano in possesso dei requisiti sopra indicati. Nel caso di società di capitali, sono invece gli amministratori che svolgono l'attività agricola e che hanno i suddetti requisiti ad acquisire la qualifica di imprenditore agricolo professionale. Qualora l'imprenditore agricolo professionale svolga la propria attività nelle zone definite "svantaggiate" dall'art. 17, Reg. CE n. 1275/1999, inoltre, le soglie quantitative riferibili ai fattori tempo e reddito sono ridotte al 25%.

L'attribuzione all'imprenditore agricolo della qualifica di IAP è di competenza delle Regioni che accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti sopra richiamati; ogni Regione regola le condizioni per ottenere il riconoscimento della qualifica di Imprenditore Agricolo Professionale (IAP) ed i criteri per la verifica dei requisiti di professionalità richiesti nonché per la verifica del requisito del tempo dedicato e per le modalità di computo del requisito del reddito ricavato<sup>55</sup>.

In giurisprudenza<sup>56</sup> è stato osservato che la qualifica di imprenditore agricolo professionale di cui al D. Lgs. n. 99/2004 non concorre a delineare la nozione di imprenditore agricolo contenuta nell'art. 2135 c.c. trattandosi di una qualifica rilevante al solo fine di consentire al

---

rispondere al socio lavoratore un trattamento economico complessivo proporzionato alla quantità e qualità del lavoro prestato e comunque non inferiore ai minimi previsti dalla contrattazione collettiva nazionale del settore o della categoria affine per prestazioni analoghe, ovvero, per i rapporti di lavoro diversi da quello subordinato, in assenza di contratti o accordi collettivi specifici, ai compensi medi in uso per prestazioni analoghe rese in forma di lavoro autonomo.

55 Ad esempio per la Regione Lazio, cfr. PSR 2007/2013, approvato con Deliberazione della Giunta regionale n. 163 del 07/03/2008 (pubblicato sul supplemento ordinario n. 61 al B.U.R.L. n. 21 del 07/06/2008 e consultabile sul sito istituzionale della Regione Lazio, nella sezione dedicata all'agricoltura) in cui è previsto che la capacità professionale è considerata adeguata per la persona che: a) abbia esercitato, per almeno tre anni precedenti la presentazione della domanda, attività agricola come titolare, come coadiuvante familiare o lavoratore agricolo, documentata dall'iscrizione al relativo regime previdenziale; oppure: b) sia in possesso di un titolo di studio in discipline agrarie o di un attestato di frequenza con profitto a corsi di formazione professionali in campo agrario, o abbia avuto formazione con azioni di tutoraggio, della durata minima di 150 ore; oppure: c) sia in possesso di una esperienza lavorativa, dopo aver assolto l'obbligo scolastico, di almeno due anni in qualità di coadiuvante familiare ovvero di lavoratore agricolo, documentata dall'iscrizione al relativo regime previdenziale e perfezionata con la partecipazione ad un corso di formazione professionale in campo agrario o con azioni di tutoraggio della durata minima di 50 ore.

56 App. Catania 31 maggio 2012, in Il Corr. del Merito 2012, 11, 1000 ss. con nota di C. Russo, Imprenditore agricolo professionale e fallibilità dell'impresa agricola.

titolare di fruire di agevolazioni di natura fiscale, previdenziale e assistenziale<sup>57</sup>.

### 1.1.5. La qualifica di imprenditore agricolo professionale per le società

Il D. Lgs. n. 101/2005 ha modificato i requisiti necessari affinché la qualifica di IAP possa essere riconosciuta anche a società di persone, cooperative e società di capitali anche a scopo consortile, a condizione che lo statuto preveda come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 c.c. e che sussistano i seguenti requisiti<sup>58</sup>:

- › nel caso di società di persone, almeno un socio deve rivestire la qualifica di imprenditore agricolo professionale (nel caso di società in accomandita tale *status* è rivestito dai soci accomandatari); pertanto, gli altri soci possono anche non essere imprenditori agricoli;
- › nel caso di società di capitali, almeno un amministratore deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Nelle società di capitali gli amministratori che devono essere in possesso della suddetta qualifica, possono essere non soci; nelle cooperative invece è previsto che almeno un amministratore, che sia anche socio, posseda la qualifica di imprenditore agricolo professionale<sup>59</sup>.

---

57 Cfr. art. 1, co. 4, D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 che dispone che: «All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime».

58 Cfr. art. 1, co. 2, D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99. La circostanza che, ai fini del riconoscimento di tale qualifica, sia abbandonato il criterio della prevalenza è una chiara dimostrazione del favor del legislatore comunitario verso la modernizzazione del comparto agricolo ed in particolare verso lo sviluppo dell'agricoltura mediante l'utilizzo di forme del diritto societario.

59 Il disposto dell'art. 1, co. 3, D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, risponde alla necessità di favorire lo sviluppo delle forme societarie in agricoltura prevedendo una sostanziale riduzione dei requisiti per i

L'amministratore-IAP può apportare la qualifica di IAP ad un solo tipo di società: non potrà pertanto, essere socio in società di persone (agricola) e amministratore di società di capitali (agricola) apportando ad entrambe la predetta qualifica<sup>60</sup>. Ciò evidentemente al fine di evitare l'abuso di tale posizione all'interno delle società e dei relativi vantaggi che ne conseguono (in particolare dal punto di vista fiscale).

### 1.1.6. Le società agricole

La società agricola introdotta dal medesimo decreto che disciplina la figura dell'imprenditore agricolo professionale (D. Lgs. 99/2004) non costituisce una nuova forma giuridica in quanto tutte le società, indipendentemente dalla natura giuridica (di persone o capitali) possono qualificarsi come società agricola, purché abbiano determinati requisiti. I requisiti normativi ineriscono l'oggetto sociale che deve consistere nell'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 c.c. e la ragione o denominazione sociale che deve contenere l'indicazione di "società agricola"<sup>61</sup>. Lo svolgimento esclusivo delle attività elencate nell'art. 2135 c.c. deve concretizzarsi effettivamente e non solo formalmente<sup>62</sup> considerato che l'intento del Legislatore è stato quello di incentivare le società che effettivamente svolgano in modo esclusivo le attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. e quelle ad esse connesse<sup>63</sup>. Il

---

membri della compagine sociale. È infatti previsto che solo un socio sia IAP per le società di persone, e un solo amministratore IAP per le società di capitali e nelle cooperative.

60 Cfr. art. 1, co. 3 e 3-bis, D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

61 Cfr. art. 2, co.2, D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 come modificato dal D.L. 18 ottobre 2012, n. 179.

62 Cfr. Agenzia delle Entrate Circolare 50/E del 1 Ottobre 2010.

63 Come evidenziato dal Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 67/2005/T, *Imprenditore agricolo professionale e società agricole dopo il D.Lgs 27 maggio 2005 n. 101 - Aspetti tributari*, Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 22 luglio 2005, 9 «*la società agricola non è individuata dal legislatore delegato mediante una definizione ma se ne ricava la nozione per differenza dalla società agricola IAP e dall'implicito riferimento che ad essa fa l'art. 2, rubricato proprio "Società agricole"; pertanto, la società è agricola quando ha per oggetto esclusivo l'attività agricola. Allorché una società abbia per oggetto attività agricole e attività di altro tipo non si parla più di "società agricola". Poiché sono agricole anche le attività cosiddette "connesse" ma solo se svolte congiuntamente a quelle principali, lo svolgimento delle sole "connesse" disgiunte dalla produzione propria o la prestazione di servizi senza prevalenza di attrezzature e risorse proprie fa trasmigrare l'attività in quelle commerciali.*

riferimento esclusivo all'art. 2135 c.c. per qualificare sostanzialmente una società come agricola, implica che tale qualificazione prescindendo dalla composizione della compagine sociale essendo invece correlata all'esercizio esclusivo di una delle attività di cui all'art. 2135 c.c.

All'art. 2, co. 1<sup>64</sup>, D. Lgs. n. 99/2004 è inoltre specificato che non costituiscono distrazione dall'esercizio esclusivo delle attività agricole le seguenti attività: la locazione, il comodato e l'affitto di fabbricati ad uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati ad uso strumentale alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del c.c.; è inoltre stabilito che se i ricavi derivanti dalla locazione o dall'affitto sono marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola esercitata, ciò non muta la condizione di esclusività dell'attività agricola. Il requisito della marginalità si considera inoltre soddisfatto qualora l'ammontare dei ricavi relativi alle locazioni e affitto dei beni non superi il 10% dell'ammontare dei ricavi complessivi.

Le società agricole possono inoltre qualificarsi come IAP, qualora siano in possesso anche dei requisiti sopra indicati per le società IAP<sup>65</sup>; in tal caso, godranno delle stesse agevolazioni previste per gli imprenditori agricoli professionali persona fisica<sup>66</sup> (IAP). Pertanto, già in fase di costituzione è opportuno valutare se si intende ottenere la qualifica di società agricola IAP o meno.

### 1.1.7. Le cooperative agricole

L'impresa agricola può assumere la forma di società cooperativa qualora persegua uno scopo mutualistico; suddetto scopo si esplica nella

---

*L'esclusività dell'oggetto non riguarda, secondo le regole generali, le cosiddette attività strumentali, che non connotano l'oggetto sociale».*

64 Come modificato dall'art. 36 del D.L. 18 ottobre 2012 n. 179 convertito dalla L. n. 221/2012.

65 Nel caso di società di persone, almeno un socio deve rivestire la qualifica di imprenditore agricolo professionale (nel caso di società in accomandita tale *status* è rivestito dai soci accomandatari); pertanto, gli altri soci possono anche non essere imprenditori agricoli; nel caso di società di capitali almeno un amministratore deve essere in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Nelle società di capitali gli amministratori possono essere non soci; nelle cooperative invece è previsto che almeno un amministratore, che sia anche socio, posseda la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

66 Cfr. art. 2, co. 4, D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

gestione di un'attività svolta in favore dei soci, il cui vantaggio deriva dall'essere i diretti destinatari dell'attività d'impresa (cooperative agricole di consumo) ottenendo prodotti e servizi a condizioni più vantaggiose di quelle di mercato oppure dalla possibilità di ottenere occasioni di lavoro agricolo (cooperative agricole di lavoro) o di apportare beni propri (cooperative agricole di conferimento o di conduzione qualora siano conferiti terreni agricoli)<sup>67</sup>.

Affinché una società cooperativa assuma la qualifica di cooperativa agricola è necessario che la forma societaria sia conforme alle disposizioni sulle cooperative in generale (artt. 2511-2545-*octiesdecies* c.c.) nonché a quelle sull'impresa agricola.

Sono pertanto classificabili come cooperative agricole le società cooperative che svolgono le seguenti attività ex art. 2135 c.c.<sup>68</sup>:

- › coltivazione del fondo;
- › silvicoltura;
- › allevamento di animali;
- › attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali;
- › attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

67 Cfr. Associazione Disiano Preite, *Il nuovo diritto delle società* a cura di G. OLIVIERI, G. PRESTI e F. VELLA, Bologna, 2003, 307.

68 Cfr. anche art. 32 T.U.I.R. ai sensi del quale «sono considerate attività agricole: a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura; b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste; c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, 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 Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali».

A seconda dell'attività esercitata e dello scopo mutualistico perseguito, le cooperative agricole possono dunque essere:

- › di consumo, qualora svolgano attività relative alla fornitura di beni e prestazioni di servizi in favore dei soci imprenditori agricoli a condizioni più vantaggiose rispetto a quelle di mercato;
- › di produzione e lavoro, in caso di svolgimento di attività di coltivazione del terreno, silvicoltura, allevamento di animali con il lavoro dei propri soci;
- › di conferimento (quali ad esempio cooperative lattiero-casearie, cooperative ortofrutticole etc) se gestiscono fasi del processo di produzione e commercializzazione dei beni derivanti dall'attività agricola principale svolta dai soci esercitando attività dirette alla manipolazione, lavorazione, trasformazione, commercializzazione di prodotti agricoli e zootecnici conferiti dai soci imprenditori agricoli<sup>69</sup>;
- › di conduzione, se impiegano e coltivano i terreni conferiti dai soci affinché siano gestiti e coltivati collettivamente creando imprese di maggiori dimensioni e meglio attrezzate nello svolgimento delle attività di coltivazione e allevamento; sono cooperative agricole di conduzione anche quelle in cui i braccianti o altri soggetti, pur non essendo proprietari di terreni ne conseguono la disponibilità per poi coltivarli<sup>70</sup>.

Si può operare un'ulteriore distinzione tra cooperative di produzione e quelle di conferimento. Le prime, esercitando le attività essenzialmente agricole di cui all'art. 2135 c.c. sono qualificabili come agricole, come

---

69 Le cooperative agricole possono essere avicunicole quando svolgono attività di allevamento, lavorazione, trasformazione di carni avicole e uova; florovivaistiche quando si occupano di coltivare, lavorare e commercializzare piante e fiori; lattiero casearie quando svolgono l'attività di raccolta, trattamento e trasformazione del latte in prodotti caseari e si occupano della loro commercializzazione; ortofrutticole, se si occupano della lavorazione e commercializzazione di ortaggi e frutta conferiti dai soci; zootecniche se svolgono attività di allevamento, lavorazione, trasformazione e commercializzazione di carni bovine suine; olearie che trasformano le olive conferite dai soci o commercializzano l'olio per conto dei soci; vitivinicole che lavorano e trasformano le uve conferite dai soci e commercializzano il vino che ne deriva.

70 Cfr. Marone, Prospettive della cooperazione per la conduzione dei terreni, in Riv. coop. 1991, I 53 ss.

previsto dall'art. 2 del D. Lgs. 228/2004 modificato dal D. Lgs. 101/2005, rubricato «*Società agricole*» che ha previsto anche per le società cooperative agricole la possibilità di qualificarsi come imprese agricole professionali (IAP) a condizione che:

- › lo statuto preveda l'esercizio in via esclusiva delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.;
- › almeno un amministratore, socio della cooperativa, sia in possesso dello *status* di imprenditore agricolo professionale e sia iscritto alla gestione previdenziale INPS<sup>71</sup> prevista per il settore;
- › la denominazione o ragione sociale contenga l'indicazione di "società cooperativa agricola".

Quanto alle seconde, in passato è stata dibattuta la qualificazione delle imprese collettive che avevano ad oggetto l'attività di trasformazione e vendita dei prodotti agricoli dei propri soci, essendo ritenute agricole solo le suddette attività connesse ad una attività agricola essenziale; di conseguenza, la qualificazione come agricole delle cooperative c.d. di conferimento che si limitavano a svolgere l'attività di trasformazione e vendita dei prodotti ottenuti dai propri soci che non svolgevano alcuna attività agricola essenziale era dubbia. Sulla questione, l'orientamento prevalente in giurisprudenza<sup>72</sup> riteneva che il fatto che esistesse un soggetto giuridico che svolgeva le attività di trasformazione e vendita dei prodotti dei soci imprenditori agricoli non potesse escludere la qualifica agraria, affermando che la cooperativa si risolvesse nei soci che ne fanno parte e che questi sono tutti per proprio conto agricoltori; prima del D. Lgs. n. 228/2001, la giurisprudenza qualificava come agricola l'attività della cooperativa che operasse prevalentemente-

<sup>71</sup> In precedenza era previsto che la società cooperativa poteva qualificarsi imprenditore agricolo a titolo principale qualora, oltre alla previsione statutaria dell'esercizio esclusivo dell'attività agricola (per essa intendendosi sia un'attività agricola principale che una delle attività connesse) utilizzasse prevalentemente prodotti conferiti dai soci ed almeno la metà dei soci fosse in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale. L'ultimo intervento del 2005, abrogando la figura dell'IATP ed introducendo il nuovo imprenditore agricolo professionale, ha altresì innovato la disciplina prevista per le cooperative, prevedendo dei requisiti meno restrittivi.

<sup>72</sup> Cass., 11 ottobre 1954, n. 3586, in *Giust. civ.*, 1954, 2301; Cass., 26 ottobre 1972, n. 3283, in *Foro it.*, 1973, I, 1161.

mente con prodotti conferiti dai propri soci, sul presupposto che tale attività di alienazione e trasformazione rimanesse complementare e accessoria<sup>73</sup>. Il D. Lgs. n. 228/2001 ha risolto molti dubbi in ordine alla qualificazione della cooperativa come agricola<sup>74</sup> prevedendo che «*si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori agricoli ed i loro consorzi quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile [...], prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico*»<sup>75</sup>. Il criterio imposto è quello della prevalenza, e non dell'esclusività, ossia l'attività connessa deve riguardare prodotti prevalentemente provenienti dagli agricoltori soci (e non da terzi fornitori) ovvero beni o servizi prevalentemente destinati ai medesimi (e non al mercato)<sup>76</sup>.

Nell'ambito della categoria delle cooperative agricole è dunque possibile distinguere tra le seguenti tipologie: le cooperative strettamente agricole, aventi cioè ad oggetto l'esercizio di un'attività agricola principale; in secondo luogo, le cooperative agricole di conferimento, aventi ad oggetto esclusivamente l'esercizio in forma associata di un'attività agricola connessa che, in virtù dell'art. 12 del D. Lgs. n. 228, è considerata agricola a tutti gli effetti in quanto connessa all'attività svolta dai soci ed, infine, le cooperative agricole professionali, aventi ad oggetto l'esercizio di un'attività agricola, principale o connessa, e che abbiano i requisiti sopra enunciati.

Si distinguono infine le seguenti categorie di cooperative agricole:

- › le cooperative agricole di cui all'art. 10 del D.p.r. n. 601/1973 che svolgono l'attività di allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci, di manipolazione, con-

73 Cass. civ., sez. lav., 20 febbraio 1995, n. 1843, in Dir. giur. agr., 1995, 213.

74 Cfr. D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 art. 1, co. 2.

75 Cfr. art. 1, D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 228. Cfr. Cass., 14 marzo 1992, n. 3152, in Dir. e giur. agr., 1993, 227 secondo cui la cooperativa pur svolgendo una attività connessa a quella dei soci deve considerarsi imprenditore agricolo in quanto, tramite gli agricoltori, svolge in forma associata «*un'attività meramente sostitutiva*» di quella che i singoli avrebbero potuto svolgere individualmente nell'esercizio delle rispettive imprese.

76 Cfr. Cass. civ., sez. I, 2 luglio 2003, n. 10401, in Il Fallimento, 12, 2004, 1303 ss. con nota di A. Silvestrini.

- servazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione, di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci;
- › le cooperative forestali che forniscono in via principale servizi nel settore selvicolturale di cui all'art. 8 del D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 227<sup>77</sup>;
  - › le cooperative della piccola pesca che esercitano professionalmente la pesca marittima (con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del d.p.r. n. 1639/1968) o la pesca in acque interne.

### 1.1.8. I coltivatori diretti

Il Codice Civile ricomprende i coltivatori diretti nella categoria dei piccoli imprenditori di cui all'art. 2083 c.c. senza darne una definizione specifica ma limitandosi a definire piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio o dei componenti della famiglia. L'unico riferimento al coltivatore diretto è contenuto nell'art. 1647 c.c. in cui è disciplinato l'affitto al coltivatore diretto il cui oggetto è un fondo che l'affittuario «coltiva col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia»<sup>78</sup>.

La definizione di coltivatore diretto è invece contenuta in norme di carattere speciale previste per il settore agricolo quali<sup>79</sup>:

77 L'art. 2, co. 134 della l. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008) individua tra le attività esercitate dalle cooperative e i loro consorzi di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 227: le attività di sistemazione e manutenzione agraria, forestale e, in genere, del territorio e degli ambienti rurali; i lavori attinenti alla valorizzazione e alla gestione e manutenzione dell'ambiente e del paesaggio, quali la forestazione, la selvicoltura, il riassetto idrogeologico, le opere di difesa e di consolidamento del suolo, la sistemazione idraulica, le opere e i servizi di bonifica e a verde, nonché i servizi tecnici di realizzazione delle opere di cui sopra. Possono inoltre essere affidati alle cooperative di produzione agricolo-forestale i servizi tecnici, la realizzazione e la gestione di impianti di produzione di calore alimentati da fonti rinnovabili di origine agricolo-forestale.

78 Per la definizione di coltivatore diretto cfr. Ministero dell'Economia e Finanza, circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012, 19 - 20.

79 Per la definizione di coltivatore diretto cfr. anche L. 9 gennaio 1966, n. 9, art. 2 e L. 26 maggio 1965, n. 560, art. 31.

- › l'art. 48<sup>80</sup>, Legge 2 giugno 1961, n. 454, che definisce coltivatori diretti «*coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, sempre che la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame*»;
- › l'art. 6<sup>81</sup>, Legge 3 maggio 1982, n. 203, secondo cui «*ai fini della presente legge sono affittuari coltivatori diretti coloro che coltivano il fondo con il lavoro proprio e della propria famiglia, sempreché tale forza lavorativa costituisca almeno un terzo di quella occorrente per le normali necessità di coltivazione del fondo, tenuto conto, agli effetti del computo delle giornate necessarie per la coltivazione del fondo stesso, anche dell'impiego delle macchine agricole*»;
- › l'art. 2<sup>82</sup>, Legge 26 ottobre 1957, n. 1047, ai sensi del quale «*agli effetti della presente legge, sono considerati coltivatori diretti i proprietari, gli affittuari, gli enfiteuti e gli usufruttuari, i miglioratori, gli assegnatari, i pastori e gli altri comunque denominati che direttamente e abitualmente si dedicano alla manuale coltivazione dei fondi o all'allevamento ed al governo del bestiame*».

Alla luce delle definizioni contenute nelle varie leggi speciali può definirsi coltivatore diretto il soggetto che si dedichi direttamente ed abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della sua famiglia, sempreché tale forza lavorativa non sia inferiore ad un terzo di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo<sup>83</sup>.

---

80 Cfr. L. 2 giugno 1961, n. 454 - Piano quinquennale per lo sviluppo dell'agricoltura pubblicata in Gazz. Uff. 10 giugno 1961, Suppl. Ord. n. 141.

81 Cfr. L. 3 maggio 1982, n. 203 - Norme sui contratti agrari, pubblicata nella Gazz. Uff. 5 maggio 1982, n. 121.

82 Cfr. L. 26 ottobre 1957, n. 1047 - Estensione dell'assicurazione per invalidità e vecchiaia ai coltivatori diretti, mezzadri e coloni, pubblicata nella Gazz. Uff. 11 novembre 1957, n. 278.

83 Cfr. il Ministero dell'Economia e Finanza, circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012, 19.

## 1.2. La funzione sociale dell'impresa agricola dalla normativa europea alla nuova legge n. 141/2015

di Debora Pompilio

Non v'è dubbio che l'agricoltura rappresenti un settore dalle molteplici potenzialità non confinate all'aspetto meramente produttivo di beni agro-alimentari, ma che si estendono anche all'offerta di beni e servizi, specialmente a beneficio delle zone rurali e delle fasce più vulnerabili di popolazione.

La c.d. "agricoltura sociale" si presenta come la massima espressione del carattere multifunzionale che il comparto agricolo è in grado di esprimere: essa, infatti, racchiude un insieme di iniziative agricole economicamente sostenibili dirette a favorire l'inclusione socio lavorativa dei soggetti contrattualmente più deboli e svantaggiati, nonché a promuovere azioni co-terapeutiche e interventi di sostegno allo sviluppo rurale<sup>1</sup>.

Tuttavia, in relazione alla molteplicità di modelli attraverso cui si manifesta la funzione sociale dell'agricoltura, non risulta agevole tracciare un quadro esaustivo delle esperienze passate e dei progetti futuri, ancor più data la prolungata assenza di un riferimento giuridico univoco sul piano nazionale<sup>2</sup>.

Per lungo tempo, il grande impulso in materia è scaturito dall'Unione Europea che, da sempre attenta all'aspetto multifunzionale del settore

1 Una definizione generalmente condivisa inquadra l'agricoltura sociale come quell'insieme di iniziative volte non solo a promuovere azioni co terapeutiche, di inclusione sociale e lavorativa, di educazione e formazione per soggetti a più bassa contrattualità o per fasce della popolazione per cui risulta carente l'offerta di servizi (detenuti o ex detenuti, dipendenti da alcool o droghe, disabili, anziani, migranti), ma anche a rafforzare la rete dei servizi nelle aree rurali e peri-urbane (agri-asili, servizi di prossimità per anziani abili, turismo sociale, centri per anziani e giovani, ecc.). Così F. DI IACOVO, *Agricoltura sociale: quando le campagne coltivano valori*, 2008, Milano.

2 La legge 18 agosto 2015 n. 141 recante "Disposizioni in materia di agricoltura sociale" è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale l'8 settembre 2015 ed è in vigore dal 23 settembre 2015.

agricolo<sup>3</sup>, ha promosso, nel corso dell'ultimo decennio, diverse iniziative finalizzate a sostenere le attività di agricoltura sociale<sup>4</sup>.

L'attenzione dell'Europa verso le potenzialità del settore agricolo, specialmente in relazione al significativo contributo nello sviluppo delle comunità rurali, ha fatto sì che l'agricoltura sociale trovasse una sua prima definizione, come specifica area di intervento delle politiche pubbliche, nella programmazione dei fondi legati allo sviluppo rurale. Già nel periodo di programmazione 2007/2013, la decisione del Consiglio 2006/144/CE (in materia di orientamenti comunitari per lo sviluppo rurale) ha individuato, tra le priorità dello sviluppo rurale co-

---

3 L'Unione Europea, sin dalle origini, ha riconosciuto il ruolo strategico del settore agricolo per uno sviluppo equo e stabile dei singoli stati membri. La Politica Agricola Comune (PAC) rappresenta, infatti, la prima politica che, in origine la Comunità Economica Europea, poi l'Unione Europea, ha adottato per permettere uno sviluppo integrato dell'agricoltura perseguendo diversi obiettivi legati non solo alla produzione alimentare, ma altresì alla salvaguardia degli animali, dell'ambiente, alla tutela e allo sviluppo delle comunità rurali, etc. La PAC, articolata sui due pilastri del regime dei pagamenti diretti e misure di mercato e delle misure di sostegno allo sviluppo rurale, viene finanziata a livello europeo tramite il Fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA) ed il Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR); ciò permette agli agricoltori europei di continuare ad operare nonostante i fattori di incertezza e di competere con gli operatori di settore degli altri Paesi, assicurando un approvvigionamento sicuro e di qualità a prezzi accessibili.

4 Nel 2006 è stata avviata l'Azione europea di cooperazione scientifica e tecnologica (COST Action 866) *Green care in agriculture*, attraverso la quale ricercatori e studiosi di 14 paesi europei, appartenenti a più ambiti disciplinari, si sono confrontati per aumentare le conoscenze scientifiche sulle migliori prassi per l'attuazione di cura verde nel settore agricolo, con l'obiettivo di migliorare la salute mentale e fisica dell'uomo e la sua qualità della vita. Sulla stessa linea è nato il progetto *SoFar (Social Farming)*, ossia un'iniziativa di supporto alla ricerca per le politiche rurali europee (avviata nel maggio 2006 e durata 30 mesi) che ha coinvolto sei paesi dell'Unione Europea (Italia, Francia, Slovenia, Germania, Olanda, Irlanda) e che, oltre ad analizzare specificità e caratteristiche delle esperienze di agricoltura sociale già avviate in Europa, ha individuato strategie innovative per il supporto della tematica all'interno dell'Unione Europea, incentivando il nascere di una specifica azione all'interno della rete rurale europea. I risultati ottenuti da questi progetti hanno stimolato anche l'iniziativa del Comitato Economico e Sociale Europeo (CESE) che, nel 2012, ha avviato le procedure per esprimere un parere sul tema *"Agricoltura sociale: terapie verdi e politiche sociali sanitarie"*. L'intervento del CESE ha avuto il pregio di evidenziare le caratteristiche principali delle esperienze di agricoltura sociale e di fornirne una prima definizione a livello europeo qualificandole come *"un insieme di attività [...] che impiegano risorse agricole, sia vegetali che animali, al fine di creare prestazioni sociali nelle aree rurali o periurbane. In questo senso, scopo dell'agricoltura sociale è, tra l'altro, creare le condizioni, all'interno dell'azienda agricola, che consentano a persone con esigenze specifiche di prendere parte alle attività quotidiane di una fattoria, al fine di assicurare lo sviluppo e la realizzazione individuale e di migliorare il loro benessere"* (si veda il punto 3.3. del parere del Comitato Economico Sociale Europeo 2013/C 44/07 sul tema *"Agricoltura sociale: terapie verdi e politiche sociali e sanitarie"*, in Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea). Per un maggior approfondimento sul progetto *SoFar* si rinvia a F. DI IACOVO – D. O'CONNOR, *Supporting policies for social farming in Europe: Progressing multifunctionality in responsive rural areas*, in *Agriregionieuropa*, rivista on line, n. 19, 2008.

munitario, il miglioramento della competitività dei settori agricolo e forestale e della qualità di vita nelle zone rurali, nonché lo sviluppo delle infrastrutture locali e del capitale umano, per migliorare le condizioni della crescita e favorire l'inserimento occupazionale attraverso la diversificazione dell'economia rurale.

A livello nazionale, la normativa comunitaria ha previsto l'adozione del Piano Strategico Nazionale per lo Sviluppo Rurale (PSN) e il Quadro Strategico Nazionale (QSN) per le politiche regionali e di coesione, all'interno dei quali sono stati definiti gli obiettivi generali individuati da ogni Stato membro, traslati poi nei programmi regionali, in funzione delle specificità del territorio, e grazie ai quali l'agricoltura sociale ha trovato all'interno del nostro ordinamento una sua prima sommaria definizione come area di intervento delle politiche pubbliche.

Il massimo impegno dell'Europa nel rilancio di un'economia capace di far fronte alle problematiche legate alla crescita e all'occupazione è derivato soprattutto dalle ripercussioni mondiali legate alla profonda crisi economica e finanziaria degli ultimi anni.

Nel 2010 la Commissione dell'Unione europea ha varato una strategia decennale per incentivare una crescita economica dell'Europa intelligente, sostenibile ed inclusiva, c.d. strategia Europa 2020, incentrata su tre priorità<sup>5</sup>:

1. sviluppare un'economia basata sulla conoscenza e sull'innovazione;
2. promuovere un'economia più efficiente sotto il profilo delle risorse, più verde e più competitiva;
3. promuovere un'economia con un alto tasso di occupazione, che favorisca la coesione economica, sociale e territoriale.

In linea con la strategia Europa 2020 la Commissione europea ha adottato, nell'ottobre 2012, una serie di proposte legislative per la riforma generale della PAC 2014-2020, individuando tre obiettivi strategici di lungo termine per la politica dell'UE relativa allo sviluppo rurale: stimolare la competitività del settore agricolo, garantire la gestione

---

5 Comunicazione della Commissione Europea Bruxelles, 3.3.2010 COM (2010) 2020 "Europa 2020 – Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva", [www.ec.europa.eu/europe2020](http://www.ec.europa.eu/europe2020).

sostenibile delle risorse naturali e l'azione per il clima, realizzare uno sviluppo territoriale equilibrato dell'economia e delle comunità rurali, specialmente con riferimento alla creazione dei posti di lavoro<sup>6</sup>.

Dopo un lungo negoziato che ha coinvolto le tre istituzioni europee (Parlamento, Consiglio e Commissione) si è giunti all'emanazione di più regolamenti di base, tra cui figura il Regolamento n. 1305/2013 sul sostegno allo sviluppo rurale da parte del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR), che ha individuato gli obiettivi della politica di sviluppo rurale, da perseguire nel settennio di attuazione dello stesso regolamento, per contribuire ad una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva dell'Unione Europea<sup>7</sup>.

Tra le priorità individuate dal citato regolamento vi è quella di adoperarsi per l'inclusione sociale, la riduzione della povertà e lo sviluppo economico nelle zone rurali, con particolare riguardo ai seguenti aspetti: favorire la diversificazione, la creazione e lo sviluppo di piccole imprese, nonché dell'occupazione; stimolare lo sviluppo locale nelle zone rurali; promuovere l'accessibilità, l'uso e la qualità delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione (TIC) nelle zone rurali. Peraltro, unitamente al sostegno del FEASR, la nuova PAC ha previsto che le zone rurali possano beneficiare del sostegno supplementare erogato dagli altri fondi UE<sup>8</sup>: tutti i Fondi strutturali e di investimento europei (Fondi ESI) contribuiranno, pertanto, al raggiungimento degli obiettivi principali della strategia Europa 2020 e saranno coordinati,

---

6 [www.ec.europa.eu/agriculture/rural-development-2014-2020](http://www.ec.europa.eu/agriculture/rural-development-2014-2020)

7 Di seguito, si indicano gli altri regolamenti emanati nell'ambito della riforma generale della PAC 2014-2020:

- Regolamento (UE) n. 1306/2013 sul finanziamento, sulla gestione e sul monitoraggio della politica agricola comune;
- Regolamento (UE) n. 1307/2013 recante norme sui pagamenti diretti agli agricoltori nell'ambito dei regimi di sostegno previsti dalla politica agricola comune;
- Regolamento (UE) n. 1308/2013 recante organizzazione comune dei mercati dei prodotti agricoli;
- Regolamento (UE) n. 1370/2013 recante misure per la fissazione di determinati aiuti e restituzioni connessi all'organizzazione comune dei mercati dei prodotti agricoli;
- Regolamento (UE) n. 671/2012 recante modifica del regolamento (CE) n. 73/2009 in ordine all'applicazione dei pagamenti diretti agli agricoltori per il 2013;
- Regolamento (UE) n. 1028/2012 che modifica il regolamento (CE) n. 1234/2007 in ordine al regime di pagamento unico e al sostegno ai viticoltori.

8 Ci si riferisce al Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR), al Fondo sociale europeo (FSE), al Fondo di coesione e al Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca (FEAMP).

a livello europeo, nell'ambito di un Quadro strategico comune (QSC) chiamato a stabilire gli orientamenti strategici per agevolare il processo di programmazione e il coordinamento settoriale e territoriale degli interventi dell'Unione nel quadro dei Fondi ESI.

La strategia di impiego dei Fondi ESI per il perseguimento degli obiettivi definiti dal QSC è fissata nell'Accordo di partenariato tra gli Stati nazionali e le istituzioni UE; all'interno dell'Accordo di partenariato italiano, l'agricoltura sociale ha trovato una propria collocazione come strumento per lo sviluppo delle aree urbane e come opportunità per la realizzazione di interventi di inclusione sociale e di servizi alla popolazione<sup>9</sup>.

In data 26 maggio 2015, la Commissione europea ha approvato il Programma di sviluppo rurale 2014-2020 della Rete Rurale Nazionale (RRN) per l'Italia che prevede azioni finalizzate a sostenere le politiche per lo sviluppo rurale attraverso lo scambio di esperienze e di conoscenze tra territori rurali ed attraverso una migliore attuazione e gestione dei programmi italiani di sviluppo rurale.

Su indicazione delle politiche europee e dei rispettivi Fondi istituiti a livello comunitario, lo Stato italiano, e a seguire le Regioni, hanno dunque acquisito una serie di priorità che fanno riferimento alla valorizzazione delle attività riconducibili all'agricoltura sociale<sup>10</sup>.

Ad oggi, tutte le regioni italiane, ad eccezione della provincia autonoma di Bolzano, hanno menzionato l'agricoltura sociale tra gli interventi finanziabili con i rispettivi Programmi di Sviluppo Rurale (PSR)<sup>11</sup>, a dimostrazione che, nella programmazione 2014-2020, l'inclusione sociale è tra i primi obiettivi dello sviluppo rurale: ne consegue che per l'agricoltura sociale si aprono ampie prospettive di sviluppo per la realizzazione di importanti progetti rivolti alla formazione, all'inserimento lavorativo e alla creazione di servizi per la popolazione.

<sup>9</sup> L'Accordo di partenariato italiano è stato approvato dalla Commissione UE il 29 ottobre 2014.

<sup>10</sup> Cfr. P. LAVENIA – F. DURASTANTI, *Agricoltura sociale – Il caso del Lazio: un modello di sostenibilità nel sistema di welfare locale*, pagg. 7-8, documento pubblicato all'interno del progetto "Ricerca, promozione e comunicazione sui temi dell'Agricoltura Sociale", finanziato dalla Regione Lazio.

<sup>11</sup> Per un'analisi dettagliata delle misure indicate nei PSR 2014-2020 che interessano l'agricoltura sociale, si rinvia al documento realizzato dal CREA, Centro Politiche e Bioeconomia, nell'ambito del progetto Promozione e supporto alla diffusione dell'Agricoltura sociale, *L'agricoltura sociale nella nuova programmazione 2014/2020*, a cura di C. DE VIVO – M. ASCANI.

Un ulteriore impulso positivo per la diffusione delle pratiche di agricoltura sociale e per il riconoscimento di tutte quelle già consolidate a livello regionale è derivato dall'approvazione della legge 18 agosto 2015 n. 141.

Al riguardo, è preliminarmente doveroso rilevare che, su indicazione delle politiche europee, le Regioni avevano già avviato un percorso di riconoscimento di tutte quelle esperienze di agricoltura sociale nate dal basso, sulla base di iniziative spontanee e al di fuori di una univoca cornice normativo-giuridica di riferimento.

Ed invero, il quadro dell'agricoltura sociale che, in questi anni, si è via via delineato, è rappresentato da un variegato insieme di attività che differiscono tra di loro in relazione a più fattori<sup>12</sup>:

1. le finalità delle iniziative di agricoltura sociale, che portano a distinguere le iniziative a (prevalente) finalità sociale da quelle in cui prevalgono finalità mediche e terapeutiche;
2. la platea di beneficiari o utenti coinvolti, che comprende individui affetti da forme di svantaggio molto differenti tra loro (malati psichiatrici, disabili, soggetti in stato di dipendenza da alcool o droghe, detenuti, disoccupati di lunga durata, etc.);
3. le forme giuridiche attraverso le quali le attività di agricoltura sociale si sono concretizzate e tra le quali particolarmente diffusa è la cooperativa sociale di tipo B (anche per il fatto di rappresentare la forma societaria espressamente abilitata dalla legge n. 381/1991 a svolgere attività finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate)<sup>13</sup>, unitamente ad altre forme giuridiche come le comunità, fondazioni, associazioni, etc.

Esaminando le realtà nate nelle diverse Regioni si riscontra, quindi, la presenza di esperienze di agricoltura sociale attuate sia nell'ambito di

12 Sulla distinzione tra le differenti tipologie di pratiche di agricoltura sociale si richiama lo studio di A. CIAPERONI-F. DI IACOVO-S. SENNI (a cura di), in "Agricoltura sociale. Riconoscimento e validazione delle pratiche inclusive nel welfare locale", 33 e ss., AIAB, Roma.

13 L'art. 1, comma 1, L. n. 381/1991 stabilisce che lo scopo delle cooperative sociali consiste nel perseguimento dell'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso: a) la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi (cooperative sociali di tipo A); b) lo svolgimento di attività diverse - agricole, industriali, commerciali o di servizi-finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (cooperative sociali di tipo B).

vere e proprie aziende agricole produttive, per lo più imprese familiari e cooperative sociali agricole, sia in altri contesti, come è agevole dedurre dalla presenza, ad esempio, di orti terapeutici istituiti presso le strutture ospedaliere o di attività agricole presso le istituzioni carcerarie. Da ciò deriva la molteplicità dei soggetti impegnati nella promozione e nella gestione delle attività di agricoltura sociale e tra i quali, nella maggior parte dei casi, vengono stipulati accordi di programma e protocolli d'intesa, a dimostrazione di come a livello locale non siano mancate sperimentazioni operative nel campo.

Le diverse iniziative assunte a livello regionale<sup>14</sup> hanno inevitabilmente richiamato l'attenzione del Legislatore nazionale sulla necessità di

---

14 Quasi tutte le Regioni si sono dotate di una normativa disciplinante il settore ancor prima dell'entrata in vigore della legge n. 141/2015, anche se, in alcune ipotesi, non si tratta di norme specifiche, ma di disposizioni inserite in provvedimenti di portata più ampia e generale, come, ad esempio, quelli sugli agriturismi. Di seguito, per chi volesse approfondire i dettagli, si elencano i principali provvedimenti normativi adottati dalle varie regioni che hanno già legiferato in materia:

- Abruzzo: legge regionale 6 luglio 2011, n. 18, recante disposizioni in materia di agricoltura sociale;
- Campania: legge regionale 30 marzo 2012, n. 5, recante norme in materia di agricoltura sociale e disciplina delle fattorie e degli orti sociali;
- Calabria: legge regionale 30 aprile 2009, n. 14 sulla nuova disciplina per l'esercizio dell'attività agrituristica, didattica e sociale nelle aziende agricole;
- Toscana: legge regionale 26 febbraio 2010, n. 24, recante disposizioni in materia di agricoltura sociale;
- Marche: legge regionale 14 novembre 2011, n. 21, recante disposizioni regionali in materia di multifunzionalità dell'azienda agricola e diversificazione in agricoltura;
- Molise: legge regionale 10 febbraio 2014 n.5, recante norma in materia di agricoltura sociale;
- Veneto: legge regionale 28 giugno 2013, n. 14, recante disposizioni in materia di agricoltura sociale;
- Liguria: legge regionale 21 novembre 2013 n. 36, recante disposizioni in materia di agricoltura sociale;
- Emilia Romagna: legge regionale 31 marzo 2009, n. 4, sulla disciplina dell'agriturismo e della multifunzionalità delle aziende agricole;
- Friuli Venezia Giulia: regolamento recante requisiti e modalità per il riconoscimento della qualifica di fattoria didattica o di fattoria sociale e disposizioni in materia di contributi assegnati dalle Province per il trasporto collettivo di scolari e studenti nelle fattorie didattiche o per le attività nelle fattorie sociali, in attuazione dell'articolo 23 della legge regionale 4 giugno 2004, n. 18 (Riordinamento normativo dell'anno 2004 per il settore delle attività economiche e produttive);
- Lombardia: D.g.r. 10 aprile 2015 - n. 10/3387, che ha approvato le linee guida per il riconoscimento della qualifica di fattoria sociale ai sensi dell'articolo 8-bis della legge regionale 5 dicembre 2008, n. 31 «*Testo unico delle leggi regionali in materia di agricoltura, foreste, pesca e sviluppo rurale*»;
- Lazio: proposta di legge regionale 17 aprile 2013, n. 14, recante disposizioni in materia di agricoltura sociale; Legge 2 novembre 2006, n. 14 recante disposizioni in materia di agriturismo e turismo locale;
- Umbria: legge regionale 9 aprile 2015 n. 12, Testo unico in materia di agricoltura;
- Sardegna: legge regionale 11 maggio 2015 n. 11 recante norma in materia di agriturismo, ititurismo, pescaturismo, fattoria didattica e sociale e abrogazione della legge regionale n. 18 del 1998.

avviare un percorso di regolamentazione univoca della materia, giunto a conclusione con l'approvazione della citata legge n. 141/2015 che interviene quale normativa statale quadro in materia di agricoltura sociale<sup>15</sup>, con la finalità di promuovere il ruolo multifunzionale delle imprese agricole attraverso lo sviluppo di interventi e di servizi sociali, socio-sanitari, educativi e di inserimento socio-lavorativo, in particolare nelle aree rurali o svantaggiate (art. 1 legge n. 141/2015).

La normativa in esame, nel definire le attività riconducibili all'agricoltura sociale, vi annovera quelle esercitate sia dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 cod. civ.<sup>16</sup>, in forma singola o associata, sia dalle cooperative sociali<sup>17</sup>, dirette a realizzare:

1. inserimento socio-lavorativo di lavoratori con disabilità e di lavoratori svantaggiati, di persone svantaggiate e di minori in età lavorativa, inseriti in progetti di riabilitazione e sostegno sociale<sup>18</sup>;

---

15 Come evidenziato da G. GOLISANO, *Agricoltura sociale: opportunità e prospettive*, in *Agricoltura*, 2015, 35, "la Legge n. 141/2015 non incide sulla competenza legislativa delle regioni in materia di agricoltura e politiche sociali, ma interviene con una conformazione programmatica sulla disomogenea legislazione regionale in ordine ai requisiti soggettivi ed oggettivi necessari per svolgere l'attività di agricoltura sociale". Si veda in particolare la nt. 34), in cui l'Autore riporta un inciso della dichiarazione in Aula del presidente della 9° Commissione permanente Agricoltura e produzione agroalimentare istituita presso il Senato, da cui si evince come "il carattere soft" della legge derivi dalla necessità di tener conto della competenza esclusiva delle Regioni in materia di agricoltura e politiche sociali, come previsto dal Titolo V della Costituzione.

16 L'art. 2135 c.c. qualifica come imprenditore agricolo "chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge".

17 Per la disciplina delle cooperative sociali si rinvia alla legge 8 novembre 1991, n. 381.

18 L'art. 1, comma 1, lett a) della L. n. 141/2015, con riferimento ai lavoratori con disabilità ed ai lavoratori svantaggiati, rinvia alle definizioni di cui all'art. 2, nn. 3 e 4, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione. La definizione di persone svantaggiate, invece, richiama quella fornita dall'art. 4 della L. n. 381/1991, che considera tali gli invalidi fisici, psichici e sensoriali, gli ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, le persone detenute o internate negli

2. prestazioni e attività sociali e di servizio per le comunità locali per la promozione di azioni volte allo sviluppo di abilità e di capacità, di inclusione sociale e lavorativa, di ricreazione e di servizi utili per la vita quotidiana;
3. prestazioni e servizi terapeutici di supporto alle tradizionali terapie mediche, finalizzati a migliorare le condizioni di salute e le funzioni sociali, emotive e cognitive dei soggetti interessati, anche attraverso l'ausilio di animali allevati e la coltivazione delle piante;
4. progetti di educazione ambientale, alimentare e di salvaguardia della biodiversità animale, attuabili anche attraverso l'organizzazione di fattorie didattiche e sociali, riconosciute a livello regionale quali iniziative di accoglienza e soggiorno di bambini in età pascolare e di persone in difficoltà sociale, fisica e psichica.

Le attività di cui ai nn. 2, 3 e 4, esercitate dall'imprenditore agricolo, sono espressamente definite come connesse all'attività agricola principale ai sensi dell'art. 2135 cod. civ.<sup>19</sup>: in tal modo, viene ampliato l'ambito delle attività esercitabili dall'impresa agricola, includendovi anche quelle dirette ad offrire servizi sociali, educativi, socio-sanitari e di inserimento lavorativo.

Tali iniziative possono essere realizzate attraverso strutture come le c.d. fattorie didattiche, ossia aziende agricole o agrituristiche che coniugano le attività produttive con quelle educative e di formazione e che assumono la connotazione di c. d. fattorie sociali quando, alle attività di carattere educativo, si affiancano servizi rivolti a vantaggio di soggetti deboli e a rischio di marginalizzazione.

Le principali attività che le fattorie sociali svolgono, infatti, sono principalmente indirizzate, da un lato, all'inserimento lavorativo di soggetti a bassa capacità contrattuale e a rischio di emarginazione, come detenuti o ex detenuti, tossicodipendenti, alcolisti, immigrati, etc., dall'altro, alla riabilitazione di persone affette da patologie inerenti la

---

istituti penitenziari, i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'estero.

<sup>19</sup> È doveroso rammentare che, a seguito del D. Lgs. 18 maggio 2001 n. 228, affinché un'attività agricola connessa possa considerarsi tale si rende necessario rispettare il parametro della prevalenza, nell'esercizio dell'attività connessa, dei prodotti derivanti dall'attività agricola principale.

sfera fisica e/o psichica, in considerazione dello straordinario potere terapeutico correlato alle attività produttive e, in particolare, a quelle agricole e zootecniche.

Alla luce degli aspetti fin qui descritti, può sostenersi che le fattorie sociali assurgono a possibili forme di *welfare* partecipativo, posto che creano nuove opportunità di reddito e di occupazione e che offrono concrete prospettive di inclusione sociale per i soggetti più deboli<sup>20</sup>, ma altresì di *welfare* locale e territoriale, considerando che per mezzo di tali strutture è possibile valorizzare, a costi sostenibili, aree rurali inutilizzate o svantaggiate e migliorare la qualità della vita nelle aree periurbane.

Proseguendo con l'analisi della legge n. 141/2015, va evidenziato che tra i soggetti attivi dell'agricoltura sociale, unitamente all'imprenditore agricolo, sono riconosciute anche le cooperative sociali (che, all'interno del terzo settore, rappresentano sicuramente il miglior canale di promozione ed integrazione sociale, capace di unire l'aspetto imprenditoriale alla capacità di rispondere ai bisogni del territorio e, quindi, di gestire efficientemente i diversi servizi socio-assistenziali), purché il fatturato derivante dall'esercizio dell'attività agricola sia prevalente; laddove lo stesso sia compreso tra il 30 ed il 50 per cento, le cooperative sono considerate operatori dell'agricoltura sociale in proporzione dello stesso fatturato agricolo (art. 2, comma 4, legge n. 141/2015)<sup>21</sup>.

---

20 Le fattorie sociali sono in grado di offrire delle reali possibilità di inserimento lavorativo innanzitutto per la maggiore flessibilità del lavoro nei campi (in termini di orari, mansioni e di variabilità, ad esempio, in funzione delle stagioni) che consente anche alle categorie più svantaggiate o a rischio di marginalizzazione di prendere parte al processo produttivo agricolo. L'offerta formativa delle fattorie sociali peraltro è molto vasta, poiché coinvolge sia attività agricole di coltivazione, sia attività connesse a specifici processi di produzione di alimenti (pane, pasta, formaggio), di olio, di vino, nonché attività di allevamento degli animali.

21 Il comma successivo prevede, inoltre, che le attività di agricoltura sociale possano essere svolte in associazione con le cooperative sociali di cui alla legge n. 381/1991, le imprese sociali di cui al D. Lgs n. 155/2006, le associazioni di promozione sociale di cui alla L. n. 383/2000, i soggetti di cui all'art. 1, comma 5, L. 382/2000 e cioè soggetti pubblici, organismi della cooperazione, organizzazioni di volontariato, associazioni ed enti di promozione sociale, fondazioni, enti di patronato e altri soggetti privati. Per un rilievo critico sullo svolgimento in associazione delle attività di agricoltura sociale si rinvia a G. GOLISANO, *op. cit.*, 30 e ss. L'Autore, in particolare, evidenzia non solo come la norma in commento sia di difficile lettura, in considerazione dei molteplici richiami a fonti regolative preesistenti, ma altresì come la stessa risulti lacunosa sotto il profilo dei soggetti giuridici che possono operare in associazione e delle fattispecie negoziali utilizzabili.

In considerazione della funzione altresì terapeutica dell'agricoltura sociale, le attività oggetto della stessa possono essere realizzate anche in collaborazione con i servizi socio-sanitari e con gli enti pubblici competenti per territorio che, nel quadro delle proprie funzioni inerenti alle attività agricole e sociali, sono chiamati a promuovere, senza o nuovi maggiori oneri per la finanza pubblica, politiche integrate tra imprese, produttori agricoli e istituzioni locali, al fine di incentivare le attività di agricoltura sociale<sup>22</sup>.

Dal momento che alcune regioni hanno già legiferato sulle materie oggetto della legge n. 141/2015<sup>23</sup>, le stesse dovranno uniformare le proprie disposizioni in materia di programmazione della rete locale delle prestazioni e dei servizi, in modo da consentire il riconoscimento degli operatori dell'agricoltura sociale presso gli enti preposti<sup>24</sup>.

In caso di inadempienza, troverà applicazione l'art. 8 della legge n. 131/2003 (c.d. legge Loggia), che prevede, nelle ipotesi indicate nell'art. 120 della Costituzione<sup>25</sup>, l'esercizio del potere sostitutivo dello Stato nei confronti delle regioni.

Gli ultimi articoli sono dedicati ai locali adibiti all'esercizio delle attività di agricoltura sociale, in relazione ai quali è previsto che i fabbricati rurali già esistenti sul fondo, destinati dagli imprenditori alle attività di agricoltura sociale, mantengano o acquisiscano il riconoscimento della ruralità, fermo restando il potere delle Regioni di promuovere il

22 Per l'analisi relativa alla classificazione degli operatori di agricoltura sociale e alla distribuzione degli stessi sul territorio nazionale si rinvia allo studio effettuato nell'ambito delle attività della Rete Rurale Nazionale 2014-2020 del CREA, Centro Politiche e Bioeconomia, "la mappa degli Operatori dell'Agricoltura Sociale", disponibile sul sito del MIPAAF, [www.politicheagricole.it](http://www.politicheagricole.it).

23 Cfr. nt. 14).

24 L'art. 3, comma 1, secondo periodo legge n. 141/2015, disciplina anche la fase transitoria di riconoscimento provvisorio degli operatori che, alla data di entrata in vigore della legge, già svolgevano attività di agricoltura sociale da almeno due anni, fissando un termine non inferiore a un anno per l'adeguamento ai prescritti requisiti.

25 L'art. 120, comma 2, Cost., prevede che "il Governo può sostituirsi a organi delle Regioni, delle Città metropolitane, delle Province e dei Comuni nel caso di mancato rispetto di norme e trattati internazionali o della normativa comunitaria oppure di pericolo grave per l'incolumità e la sicurezza pubblica, ovvero quando lo richiedono la tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, prescindendo dai confini territoriali dei governi locali. La legge definisce le procedure atte a garantire che i poteri sostitutivi siano esercitati nel rispetto del principio di sussidiarietà e del principio di leale collaborazione".

recupero del patrimonio edilizio esistente ai fini dell'esercizio di attività di agricoltura sociale (art. 5, legge n. 141/2015).

Il provvedimento in esame non prevede incentivi finanziari, ma individua, all'art. 6, interventi di sostegno di vario tipo per le imprese riconosciute, iscritte in un elenco ufficiale costituito a livello regionale. Innanzitutto, ai prodotti dell'agricoltura sociale sono attribuiti criteri di priorità nei bandi di gara per le mense scolastiche e ospedaliere ed ai Comuni è consentito prevedere spazi riservati ai produttori agri-sociali nelle aree pubbliche per la valorizzazione dei prodotti; poi, sempre al fine di incentivare le attività di agricoltura sociale, sono stabiliti criteri di priorità nell'ambito delle operazioni di alienazione e locazione dei terreni demaniali agricoli e di quelli appartenenti agli enti pubblici territoriali e non territoriali, nonché dei beni e dei terreni confiscati ai sensi del codice antimafia<sup>26</sup>.

In ultimo, l'art. 7 della legge in esame prevede l'istituzione di un Osservatorio sull'agricoltura sociale presso il Ministero delle politiche agricole, ambientali e forestali, con specifiche funzioni di riconoscimento e di sostegno delle imprese, di controllo e valutazione delle attività di agricoltura sociale, nonché di monitoraggio delle informazioni sullo sviluppo e sull'efficacia delle stesse, in cooperazione con gli organismi istituiti a livello regionale nel settore dell'agricoltura sociale<sup>27</sup>.

Alla luce di quanto esaminato, l'approvazione della legge n. 141/2015 può sicuramente considerarsi un altro importante passo in avanti verso la costruzione di un sistema di *welfare* rurale improntato ai criteri di multifunzionalità, eticità e sostenibilità.

Finalmente le numerose iniziative avviate in questi anni nel campo dell'agricoltura sociale potranno contare su una normativa di riferimento chiara e univoca, comprensiva anche di interventi di sostegno, a testimonianza della prospettica rilevanza socio-economica del settore agricolo.

---

26 In relazione a quest'ultimo profilo, si evidenzia che l'art. 6, comma 4, L. 141/2015 apporta una espressa modifica all'art. 48, comma 3, lettera c) del codice antimafia, inserendo gli operatori dell'agricoltura sociale tra i possibili destinatari di concessioni a titolo gratuito di beni immobili oggetto di confisca trasferiti agli enti territoriali.

27 L'Osservatorio nazionale sull'agricoltura sociale si è insediato presso il MIPAAF in data 26 gennaio 2017.

In definitiva, l'agricoltura sociale, riunendo due settori caratterizzati da debolezze storiche, quello agricolo e quello sociale, diviene un punto di forza sia per assicurare una diversificazione dell'attività agricola idonea a garantire agli agricoltori nuove forme alternative di reddito, sia per rispondere efficacemente alla crescente richiesta di personalizzazione e qualificazione dei servizi sociali<sup>28</sup>.

---

28 Cfr. Atti parlamentari della Camera dei Deputati, Doc. XVII n. 19 *"Documento approvato dalla XIII commissione permanente agricoltura a conclusione dell'indagine conoscitiva sull'agricoltura sociale"* deliberata nella seduta del 22.09.2011, 6 e ss.

## 1.3. La crisi dell'impresa agricola

di Debora Pompilio

### 1.3.1. Le ragioni storiche dell'esenzione dell'imprenditore agricolo dal fallimento

L'esenzione dell'imprenditore agricolo dalle procedure concorsuali, attualmente confermata dall'art. 1 della legge fallimentare<sup>1</sup>, affonda le sue radici nella specificità storicamente riconosciuta all'attività agri-

---

1 L'art. 1 della legge fallimentare, pur a seguito delle importanti riforme che, nel tempo, hanno interessato la disciplina originaria del fallimento di cui al R.D. 16 marzo 1942 n. 267 (ci si riferisce alla L. n. 80/2005, alla L. n. 5/2006 e agli ulteriori interventi correttivi di cui alla L. n. 169/2007, alla L. n. 2/2009, alla L. n. 122/2010 fino ad arrivare, da ultimo, alla L. n. 132/2015), continua a prevedere espressamente l'esenzione dell'imprenditore agricolo dal fallimento e dal concordato preventivo e ad assoggettarvi il solo imprenditore commerciale che superi almeno uno dei parametri economico-dimensionali indicati nell'art. 1, comma 2, lett a), b) e c), L.F. In tal senso *“sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori che esercitano una attività commerciale, esclusi gli enti pubblici. Non sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori di cui al primo comma, i quali dimostrino il possesso congiunto dei seguenti requisiti:*

a) aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila;

b) aver realizzato, in qualunque modo risulti, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore ad euro duecentomila;

c) avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore ad euro cinquecentomila”.

Nell'ambito del codice civile, il riferimento normativo dell'esenzione dal fallimento per gli imprenditori agricoli è rappresentato dall'art. 2221 c.c., ai sensi del quale *“gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale, esclusi gli enti pubblici e i piccoli imprenditori, sono soggetti, in caso d'insolvenza, alle procedure del fallimento e del concordato preventivo, salve le disposizioni di leggi speciali”.*

Va tuttavia evidenziato che il DDL AS n. 2681, attualmente in esame al Senato e recante *“Delega al governo per la riforma delle discipline della crisi di impresa e dell'insolvenza”*, prevede, tra i principi generali cui il governo dovrà conformarsi nell'esercizio della delega, di eliminare la procedura fallimentare, sostituire il termine fallimento con quello di liquidazione giudiziale di assoggettare all'unico modello processuale che sarà adottato per l'accertamento dello stato di crisi o di insolvenza ogni categoria di debitore, con esclusione dei soli enti pubblici, disciplinando distintamente i diversi esiti possibili, con riguardo all'apertura di procedure di regolazione concordata o coattiva, conservativa o liquidatoria, in considerazione delle peculiarità soggettive e oggettive degli stessi debitori.

cola e nella conseguente collocazione dell'impresa agricola in un mercato governato da proprie e specifiche leggi economiche<sup>2</sup>.

Il settore primario, infatti, presenta delle caratteristiche ben differenti da quelle dei settori secondario e terziario: i processi di produzione agricola si svolgono in un arco temporale molto lungo, in cui i ritmi lavorativi sono legati ai tempi biologici del ciclo produttivo e la redditività dell'attività è condizionata da variabili che sfuggono dal controllo e dalla capacità organizzativa del singolo imprenditore agricolo<sup>3</sup>.

Da qui, il maggior rischio d'impresa cui soggiace l'imprenditore agricolo, tradizionalmente distinto in un rischio economico, intrinsecamente connesso all'attività di impresa ed in un rischio ambientale, determinato dall'incertezza e dalla variabilità dei risultati economici in funzione di fattori esterni, principalmente climatici e come tali imprevedibili ed ingovernabili<sup>4</sup>.

2 La commercializzazione dei prodotti agricoli è condizionata dalle leggi economiche note come leggi di King e di Engel, secondo cui la domanda dei prodotti agricoli è anelastica rispetto al prezzo e al reddito del consumatore. Più nello specifico, la non elasticità della domanda rispetto al prezzo del prodotto (legge di King) comporta che, laddove vi sia un'eccedenza di produzione, il prodotto risulti deprezzato ad un livello di molto inferiore rispetto a quello che si sarebbe determinato se l'offerta fosse stata adeguata alla domanda; la non elasticità della domanda rispetto al reddito del consumatore (legge di Engel), fa sì che, al crescere del reddito, non corrisponda un aumento di spesa per consumi alimentari, poiché fino a quando il reddito di una collettività è basso, esso viene quasi integralmente destinato all'acquisto di beni di prima necessità; una volta soddisfatte le esigenze primarie, l'incremento del reddito è utilizzato per l'acquisto di beni di consumo durevoli, non essenziali e voluttuari. Cfr. L. COSTATO, A. GERMANÒ, E. ROOK BASILE, *Trattato di diritto agrario*, UTET giuridica 2011, 797.

3 Per una disamina più approfondita sulle ragioni della differenza di disciplina tra l'impresa agricola e quella commerciale si rinvia ad A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, VIII ed., Giappichelli Editore, 2016, 10 e ss. In questa sede, giova accennare che l'Autore individua la diversità tra le due imprese innanzitutto nell'aspetto della produzione, sul rilievo che l'attività commerciale "esprime un'attività di intermediazione tra produttori e consumatori o tra la massa dei lavoratori e la massa dei consumatori, mentre la caratteristica dell'agricoltura è data dal fatto che l'agricoltore non compra ciò che poi venderà [...] ma produce direttamente ciò che poi immetterà nel mercato" per poi effettuare un'analisi sull'attività di commercializzazione dei prodotti, definendo l'offerta dei prodotti agricoli come "caratterizzata da fattori ingovernabili da parte dell'uomo, o perché imprevedibili o perché insormontabili; dominata dai rischi ambientale e biologico della produzione; fatta di vischiosità per la stagionalità e deperibilità dei prodotti, per la difficoltà di riconversione della produzione, per il particolare regime di circolazione dei fondi rustici; rappresentata da una miriade di piccole-medie imprese contrapposte a grandi industrie di trasformazione o ad oligopoli commerciali; condizionata dalle specifiche leggi economiche del mercato dei prodotti agricoli [...] che collegano la fragilità del settore agricolo al meccanismo stesso del progresso tecnologico, dello sviluppo economico e del benessere".

4 La tesi del doppio rischio è sostenuta da F. GALGANÒ, *Diritto commerciale, L'imprenditore*, Bologna, 2000, 48 e ss.. Nello stesso senso anche A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, op. cit., 12, che, tuttavia, non manca di evidenziare come l'imprenditore agricolo non sia il solo ad essere soggetto

Le peculiarità connesse alla produzione agricola e alla successiva commercializzazione dei prodotti hanno indotto il Legislatore del 1942 a differenziare lo statuto delle imprese agricole da quello delle imprese commerciali prevedendo, per le prime, una disciplina giuridica più favorevole, con specifico riferimento all'esonero dalla tenuta delle scritture contabili *ex art. 2214 c.c.*<sup>5</sup>, all'esonero dall'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese<sup>6</sup> e alla non assoggettabilità alle procedure fallimentari.

Giova, peraltro, rammentare che, nelle codificazioni precedenti al 1942, l'attività agricola era materia del codice civile del 1865 e rimaneva, pertanto, sottratta alla disciplina del codice di commercio del 1882; la coltivazione del fondo non era concepita come "atto di commercio", ma si riduceva all'esercizio di un diritto di proprietà sul fondo, se il coltivatore ne era al contempo proprietario, ovvero all'esercizio di una facoltà di godimento, se il coltivatore esercitava sul fondo un diritto di godimento, ad esempio a titolo di enfiteuta o di usufruttuario<sup>7</sup>.

Con l'unificazione dei due codici e la riscrittura del codice civile l'attività agricola diviene a tutti gli effetti attività di impresa: il Legislatore, infatti, introduce una specifica definizione di imprenditore, identificandolo con "*colui che esercita professionalmente un'attività econo-*

---

al c.d. rischio atmosferico: il riferimento, in tal senso, è agli imprenditori commerciali che operano nel settore edile e del turismo, parimenti condizionati dal rischio di eventi climatici avversi. Secondo l'Autore, il rischio che in via esclusiva caratterizza l'offerta dei prodotti agricoli è quello biologico, poiché a differenza dei prodotti commerciali, "*qui si ha a che fare con materia vivente e non inerte*". In ogni caso, seppur i progressi della tecnologia consentano di contenere il rischio atmosferico e quello biologico (attraverso le serre o i ritrovati della biotecnologia), gli stessi non potranno mai essere rimossi del tutto "*dato che i cicli e i principi della biologia vegetale e animale detteranno sempre la legge reale dell'agricoltura*". Sul rischio biologico come elemento caratterizzante dell'attività agricola si veda, in giurisprudenza, Trib. Forlì, 15 febbraio 1997.

5 L'art. 2214 c.c., infatti, obbliga il solo imprenditore che eserciti un'attività commerciale (con esclusione del piccolo imprenditore *ex art. 2083 c.c.*) alla tenuta del libro giornale, del libro degli inventari e di tutte quelle scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalla dimensione dell'impresa.

6 Successivamente la L. 29 dicembre 1993 n. 580 ha disposto l'iscrizione degli imprenditori agricoli, dei piccoli imprenditori e delle società semplici nel registro delle imprese con funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità notizia. Il D. Lgs. 18 maggio 2001 n. 228, in seguito, ha attribuito all'iscrizione degli imprenditori agricoli, dei coltivatori diretti e delle società semplici esercenti attività agricola nella sezione speciale del registro delle imprese, l'efficacia di pubblicità dichiarativa di cui all'art. 2193 c.c., al pari di quanto previsto per le società commerciali.

7 Cfr. F. GALGANO, *Trattato di diritto civile*, vol. III, 2010 che, peraltro, evidenzia come per espressa previsione dell'art. 5 cod. comm., il coltivatore non assumeva la qualifica di commerciante neanche nell'ipotesi di vendita dei prodotti del suo fondo o di quello coltivato.

*mica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi*" (art. 2082 c.c.) ed elencando, nell'art. 2135 c.c., le attività riferibili all'imprenditore agricolo, nell'art. 2195 c.c. quelle riferibili, in via residuale, all'impresa commerciale<sup>8</sup>.

Con maggior precisione, l'originaria formulazione dell'art. 2135 c.c. definiva l'imprenditore agricolo come l'esercente un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e attività connesse, ossia quelle dirette alla trasformazione o all'alienazione dei prodotti agricoli, considerate tali solo se ricomprese nell'esercizio normale dell'agricoltura.

Ne conseguiva una dimensione necessariamente fondiaria dell'attività agricola, secondo cui tutte le attività elencate nell'art. 2135 c.c. erano riconducibili nell'alveo dell'impresa agricola solo se collegate allo sfruttamento del fondo; una configurazione che, essendo legata all'incidenza dell'imprevedibile fattore terra sul risultato economico dell'attività d'impresa, mal si coniugava con la portata afflittiva che connotava la disciplina originaria del fallimento<sup>9</sup>.

Al riguardo, è preliminarmente doveroso specificare che la legge fallimentare del 1942 (R.D. 16 marzo 1942 n. 267) si caratterizzava per un'impostazione marcatamente pubblicistica<sup>10</sup>, ossia per l'intento prioritario

8 Sul carattere residuale delle imprese commerciali nell'ambito della categoria unitaria di impresa si veda A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, op. cit., 54-55, che aderisce alla corrente di pensiero secondo cui "se si sottraggono dalla definizione generale dell'impresa dell'art. 2082 c.c. le imprese specifiche dell'art. 2135, le rimanenti sono imprese commerciali ex art. 2195 c.c.". L'Autore, nei suoi scritti, raffigura il complesso della normativa civilistica sull'impresa come un triangolo, il cui vertice è rappresentato dall'art. 2082 c.c. e i due angoli alla base sono costituiti dall'art. 2135 c.c. e dall'art. 2195 c.c.: dal momento che gli artt. 2135 e 2195 c.c. si limitano unicamente ad elencare le attività rispettivamente ascrivibili all'impresa agricola e a quella commerciale, l'interprete, in entrambi i casi, "è costretto a ricorrere all'art. 2082 per individuare quando colui che svolge una di quelle elencate attività sia da considerarsi imprenditore".

9 Cfr. F. DE SIMONE, *Problemi dell'estensione delle procedure concorsuali all'imprenditore agricolo* in *Riv. Dir. Agr.*, 1985, I, 413. Per G. B. FUNAIOLI, *L'impresa agraria nel libro del lavoro*, in *Arch. studi. corp.*, 1942, fasc. I, 72, "è sempre apparso ingiustificato e nocivo, all'esplicazione dell'attività agricola, incepparla con gli obblighi e preoccuparla con le sanzioni proprie dell'attività commerciale". Di contrario avviso, L. MOSSA, *Trattato del nuovo diritto commerciale*, 1957, 226-227, che, già prima della riforma del 2001, definiva l'esonero dal fallimento dell'impresa agricola "un privilegio mostruoso ed incomprensibile".

10 La stessa Relazione alla legge fallimentare del 1942 sottolineava come "la nuova legge assume la tutela dei creditori come un altissimo interesse pubblico e pone in essere tutti i mezzi perché la realizzazione di questa tutela non venga intralciata da alcun interesse particolaristico, sia del debitore, sia dei singoli creditori [...] consapevole del danno che l'insolvenza dell'impresa reca all'economia ge-

di tutelare la *par conditio creditorum* e l'interesse pubblico ad eliminare dal mercato le imprese insolventi; il fallimento era concepito in chiave tipicamente liquidatoria, poiché carente di una disciplina per la ristrutturazione dell'impresa in crisi che ne permettesse la continuazione<sup>11</sup>, cui si aggiungeva la previsione di un apparato sanzionatorio particolarmente severo e punitivo nei confronti dell'imprenditore fallito<sup>12</sup>.

Orbene, la circostanza che l'oggetto dell'attività agricola, identificandosi con un prodotto facilmente deperibile e vulnerabile, sfuggisse dal controllo e dalle capacità del singolo imprenditore agricolo, rendeva inadeguata la soggezione dello stesso ad una disciplina che, nell'ipotesi di un eventuale collasso della propria impresa, prevedesse le medesime conseguenze personali e patrimoniali poste a carico dell'imprenditore commerciale<sup>13</sup>.

A differenziare significativamente il comparto agricolo da quello industriale contribuiva anche la dimensione individualistica dell'impresa agricola del 1942, ancora lontana da una visione imprenditoriale

---

*nerale, la nuova legge è giustamente severa nelle sue sanzioni, dove vi sono responsabilità personali da colpire, come risulta dalle norme penali che la integrano, aliene da ogni malintesa indulgenza".*

11 Cfr. N. RONDINONE, *Il mito della conservazione dell'impresa in crisi e le ragioni della commercialità*, Milano, 2012, 10 e ss. Sul punto, non sono mancate opinioni discordanti. In particolare, l'Autore ricorda il difforme pensiero di V. ANDRIOLI, *Fallimento (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967, 292 e ss. che, pur riconoscendo al fallimento le finalità di soddisfare i creditori, di eliminare gli effetti pregiudizievoli provocati dall'insolvenza e di impedirli per il futuro, evidenziava come l'epilogo della procedura fallimentare non fosse sempre rappresentato dalla liquidazione della massa attiva del debitore e, conseguentemente, dall'eliminazione dell'impresa dal mercato, ben potendosi configurare la continuazione dell'attività nell'ipotesi di omologazione del concordato, ovvero nei casi di chiusura della procedura per carenza di domande di ammissione o nell'ipotesi di integrale soddisfacimento dei creditori ammessi prima della ripartizione finale (vecchia formulazione dell' art. 118, nn. 1 e 2, L. F.).

12 Il fallito che fosse incorso nelle fattispecie criminose di cui agli artt. 216 e ss. L.F. era colpito dalla sanzione penale accessoria dell'inabilitazione non solo all'esercizio di un'impresa commerciale, ma altresì all'esercizio di uffici direttivi presso qualunque impresa, per un periodo variabile tra i due e i dieci anni. Inoltre, a prescindere dalla commissione di reati perseguibili in sede penale, al fallito venivano ricondotte una serie di incapacità civili pubblicate, unitamente alle proprie genericità, nel registro dei falliti, a testimonianza di come il fallimento fosse considerato un fatto infamante, incidente non solo sugli aspetti patrimoniali del fallito, ma anche su quelli reputazionali. Sul tema, *amplius*, N. RONDINONE, *op. cit.*, 294 e ss.

13 Per tutti A. GENOVESE, *L'artigiano e le attività commerciali*, in *Riv. dir. comm.*, 1968, I, 190, secondo cui "il Legislatore del 1942 ha inteso differenziare lo statuto dell'imprenditore agricolo da quello commerciale per evidenziare la diversità tecnico-economica tra industria ed agricoltura: mentre nell'industria si appalesano come indispensabili l'opera dell'uomo, la sua capacità organizzativa e il suo potere di iniziativa, nell'agricoltura prevale lo sfruttamento dell'energia genetica della terra e l'allevamento del bestiame".

dell'attività agricola<sup>14</sup> e, piuttosto, ispirata, ad una visione isolazionistica dell'attività esercitata dal singolo produttore<sup>15</sup>.

L'imprenditore agricolo, infatti, veniva definito senza alcun riferimento all'organizzazione dei fattori produttivi o allo scambio di beni e servizi sul mercato: l'originario art. 2135 c.c., come detto, riconosceva assoluta centralità alla terra come fattore produttivo relegando, al contempo, l'attività di commercializzazione ed alienazione dei prodotti ad attività c.d. connesse<sup>16</sup>, ossia attività che, seppur intrinsecamente commerciali, rimanevano sottratte alla disciplina dell'art. 2195 c.c. laddove connesse ad una delle attività agricole principali, sotto il profilo oggettivo e soggettivo<sup>17</sup>.

14 Così V. R. ALESSI, *L'impresa agricola*, 2011, 3. Il concetto è ripreso da F. PRETE, *L'impresa agricola in difficoltà di pagamenti*, Bari, 2013, 20-21, che sottolinea come, all'epoca del codice del 1942 e per molto tempo ancora, "la questione agraria si è identificata con la questione proprietaria, l'imprenditore agricolo con il proprietario terriero, e il vero punto di riferimento della disciplina giuridica sullo sfruttamento produttivo delle risorse agrarie è stato il proprietario terriero piuttosto che il produttore in quanto tale [...]". Sul punto non può sottacersi la nota opinione di G. FERRI, *L'impresa agraria è impresa in senso tecnico?*, in *Atti del terzo Congresso nazionale di diritto agrario*, Milano, 1954, 394 e ss.; ID., *Manuale di diritto commerciale*, VI ed., Milano, 1986 (nello stesso senso, G. B. FERRI, *Alla ricerca dell'imprenditore agricolo e del tempo perduto a ricercarlo dove non si trovava*, in *Proprietà produttiva ed impresa agricola*, II ed., Torino, 1996). Per l'Autore, l'imprenditore agricolo era assimilabile più ad un proprietario terriero che all'imprenditore definito dall'art. 2082 c.c., fino al punto di doversi negare che l'impresa agricola fosse un'impresa in senso tecnico, così da escludere qualsiasi utilità di uno specifico regime di favore per la stessa. In particolare, la circostanza che l'alienazione dei prodotti agricoli fosse prevista come attività connessa a quella agricola e, dunque, come attività eventuale, portava a ritenere che quando l'attività di produzione non fosse proiettata sul mercato, l'agricoltore non fosse qualificabile come imprenditore ai sensi dell'art. 2082 c.c. (mancando ogni riferimento all'organizzazione dei fattori produttivi ed essendo la produttività insita nel bene stesso, ossia nel fondo), viceversa, quando il prodotto della sua attività risultasse orientato sul mercato, poteva ritenersi senz'altro imprenditore, ma imprenditore commerciale.

15 Cfr. F. PRETE, *op. cit.*, 2013, 21.

16 Cfr. M. MOZZARELLI, *Impresa agricola e fallimento*, in *Analisi giur. econ.*, fasc. I, 2014, 87. Il concetto è approfondito da L. COSTATO, *Noterelle a margine del Convegno di Foggia sul nuovo art. 2135 cod. civ.*, in *Riv. dir. agr.*, 2002, I, 170, secondo il quale, all'epoca in cui il codice fu emanato, la concezione dell'attività agricola fortemente legata al fondo e ai tradizionali metodi di produzione portava a considerare l'imprenditore agricolo come un soggetto solo in via eccezionale aperto al mercato.

17 Sotto il profilo soggettivo, era (ed è) richiesta l'identità dell'imprenditore esercente l'attività agricola principale e quella connessa. Sotto il profilo oggettivo, veniva in rilievo la nozione di unitarietà aziendale, ossia che "l'attività collaterale fosse inserita all'interno dell'organizzazione creata per lo svolgimento dell'attività principale, onde si abbia unità dell'organizzazione aziendale delle cui attrezzature l'imprenditore si avvale per l'esercizio dell'attività collaterale. La conseguenza dell'integrazione e dell'inserimento dell'attività collaterale nel processo produttivo organizzato dall'imprenditore fa sì che si abbia un'unica impresa". Così A. GERMANÒ, *L'impresa agricola*, in *Dir. e giur. agr. alim., amb.*, 2001, 514.

La scarsa operatività dell'imprenditore agricolo nel campo negoziale e il limitato ricorso al credito dell'impresa agricola, in gran parte giustificato dalla prevalente destinazione di autoconsumo dell'attività produttiva, mitigavano la necessità di tutelare i terzi in caso di insolvenza della stessa, sul rilievo che le ragioni dei creditori non avrebbero potuto subire un pregiudizio assimilabile a quello dei creditori di un'impresa commerciale, per sua natura orientata allo scambio di beni e servizi e alimentata da prestiti e finanziamenti; ciò portava a ritenere che l'insolvenza dell'imprenditore agricolo non fosse in alcun modo paragonabile, quanto a ripercussioni sull'economia generale, all'insolvenza dell'imprenditore commerciale<sup>18</sup>.

Il regime di favore assicurato all'impresa agricola non è, tuttavia, rimasto indenne da critiche dottrinali e giurisprudenziali, specialmente a seguito del D. Lgs. 18 maggio 2001 n. 228 che, come noto, ha inciso radicalmente sulla disciplina dell'impresa agricola, svincolandola dal concetto tradizionale di sfruttamento del fondo e ancorandola al criterio del ciclo biologico, animale o vegetale.

La portata innovativa della riforma è ancor più evidente laddove si consideri che la nuova formulazione dell'art. 2135 c.c. ha previsto un utilizzo del fondo anche solamente potenziale ed ha ampliato, al contempo, il novero delle attività connesse (ad oggi considerate tali solo se aventi ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dal fondo, bosco o allevamento rispetto a quelli acquistati da terzi), attraendo nell'orbita dell'impresa agricola – già, nel frattempo, dilatata sia dal punto di vista economico che dinamico – tutta una serie di attività tipicamente commerciali.

Il che, come si vedrà, ha attenuato notevolmente il confine, già labile, tra le due tipologie di imprese, costringendo gli operatori del diritto ad individuare specifici indici di qualificazione dell'attività agricola e dell'attività commerciale, ai fini del giudizio di fallibilità.

---

18 Cfr. E. GUADAGNO, *Fallimento e impresa agricola: un percorso legislativo tormentato. Il caso italiano e quello francese*, in *Dir. e giur. agr., alim. amb*, 2012, V, 305. Per un approfondimento sul tema si rinvia, *ex multis*, a T. ASCARELLI, *Corso di diritto commerciale: introduzione e teoria dell'impresa*, 1962, 289 e a F. FERRARA-F. CORSI, *Gli imprenditori e le società*, 1987, 62.

Se, infatti, ad oggi l'art. 1 della legge fallimentare assoggetta alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo il solo imprenditore commerciale (che superi almeno uno dei parametri dimensionali indicati nello stesso articolo)<sup>19</sup>, diventa indispensabile tracciare una specifica linea di demarcazione tra l'area dell'agrarità e quella della commercialità, così da delimitare la stessa area della fallibilità.

A ciò si aggiunga che i profondi mutamenti apportati alla disciplina del fallimento dalla c.d. miniriforma del 2006<sup>20</sup> hanno sollevato, nel tempo, non pochi dubbi sulla legittimità di una disciplina giuridica che continui a differenziare l'impresa agricola da quella commerciale sotto il profilo dell'esenzione, per la prima, dalle procedure concorsuali.

Come si avrà modo di approfondire nel prosieguo, infatti, l'abbandono di una visione sanzionatoria del fallimento a favore di una c.d. terapeutica, improntata alla conservazione dei mezzi organizzativi dell'impresa in stato di crisi e alla sopravvivenza della stessa, ha indotto autorevole dottrina a ritenere che l'esclusione degli imprenditori agricoli dal fallimento non possa più, in alcun modo, ritenersi un privilegio.

In ogni caso, va significativamente evidenziato che, nell'ambito dell'attuale progetto di riforma organica dell'intera materia dell'insolvenza e delle procedure concorsuali ad essa relative, elaborato dalla c.d. commissione Rordorf, più volte modificato nel corso dell'esame in Commissione Giustizia e attualmente in analisi al Senato con il testo AS n. 2681, si prevede di eliminare la procedura fallimentare, di sostituire il termine fallimento con quello di liquidazione giudiziale e di adottare un unico procedimento di accertamento giudiziale della crisi e dell'insolvenza, attraverso strumenti conservativi o liquidatori, cui assoggettare ogni categoria di debitore, con la sola esclusione degli enti pubblici, disciplinando distintamente i diversi esiti possibili, in considerazione delle peculiarità soggettive ed oggettive del debitore<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Si veda la nt. 1).

<sup>20</sup> D. Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, in attuazione della legge delega al Governo per la riforma organica delle procedure concorsuali (L. 14 maggio 2005 n. 80).

<sup>21</sup> Cfr. DDL AS n. 2681 recante "*Delega al governo per la riforma delle discipline della crisi d'impresa e dell'insolvenza*", attualmente in esame al Senato.

### 1.3.2. Impresa agricola e impresa commerciale: una sottile linea di confine

Le critiche, nel tempo, mosse alla mancata estensione della disciplina fallimentare al settore agricolo si inseriscono nel più ampio dibattito che ha coinvolto la dottrina agraristica e quella commercialistica sulla determinazione delle attività riconducibili all'alveo di quelle agricole e, conseguentemente, sull'individuazione di un discrimine certo tra la figura dell'imprenditore agricolo e quella dell'imprenditore commerciale.

Il contrasto ha origine, essenzialmente, da due differenti interpretazioni del previgente art. 2135 c.c.

La più restrittiva individuava il fulcro dell'attività agricola nella connessione necessaria tra produzione e utilizzazione del fondo: ne discendeva che la valutazione circa la natura agricola dell'attività esercitata ruotava intorno al necessario sfruttamento del suolo e che, conseguentemente, l'attività di produzione di specie animali o vegetali svincolata dall'utilizzo del fondo fosse riconducibile all'imprenditore commerciale, con tutte le conseguenze giuridiche connesse a tale qualifica<sup>22</sup>.

L'interpretazione più evolutiva, maggiormente sensibile alle specificità dell'attività agricola, non si limitava a sostenere la necessità di una disciplina giuridica più favorevole per l'impresa agricola, bensì, in considerazione della modernizzazione e industrializzazione del settore pri-

---

<sup>22</sup> *Ex pluribus*, Cass. civ. 10 ottobre 1995 n. 10577 secondo cui "non è possibile individuare un'impresa agricola di allevamento del bestiame se questa non è collegata alla produzione agraria del terreno e se, quindi, il bene terra non rientra in combinazione con la forza lavoro quale fattore dell'attività zootecnica". In relazione all'allevamento del bestiame, la giurisprudenza prevalente valorizzava il collegamento di tale attività con il fondo, ritenendo che la nozione di bestiame includesse solo gli animali da lavoro, ossia quelli tradizionalmente allevati sul fondo "con esclusione di quelli da cortile e con esclusione altresì delle altre attività di allevamento come la coniglicoltura, la bachicoltura, l'apicoltura, la pollicoltura ecc., le quali possono acquistare carattere agrario solo come attività connesse, se ed in quanto esercitate nell'ambito di un'impresa di coltivazione del fondo". Così Cass. Civ. 9 novembre 1971 n. 3152, Cass. Civ. 17 dicembre 1997 n. 12791. Si veda anche Trib. Pescara, 15 marzo 2000, n. 379 in cui il giudice, chiamato ad esprimersi sui criteri di individuazione dell'agrarità di un'impresa di allevamento e sulla conseguente non assoggettabilità della stessa al fallimento, ha puntualizzato che "quando tale attività, per le dimensioni, l'ubicazione e le modalità di esercizio, si configuri come autonoma rispetto ai fini dell'azienda agricola, come nel caso in cui il terreno funge soltanto da luogo di stazionamento degli animali, si è in presenza di impresa commerciale o industriale". Per contro, può considerarsi agricola e pertanto esclusa dal fallimento l'attività che "si presenta in collegamento funzionale con il fondo traendo occasione e forza per lo sfruttamento del fattore terra".

mario, prospettava una qualificazione dell'attività agricola in termini di svolgimento di un ciclo biologico o di una fase apprezzabile di esso, legato direttamente o in via indiretta allo sfruttamento delle forze e delle risorse naturali e finalizzato all'ottenimento di frutti, animali o vegetali, destinabili al consumo diretto, come tali o previa trasformazione<sup>23</sup>.

Il collegamento funzionale con il ciclo biologico permetteva, indubbiamente, di ampliare il novero delle attività agricole e di ricondurre all'impresa agricola i processi di produzione di specie animale e vegetale, indipendentemente dalle modalità di produzione che, a seguito dell'evolversi delle nuove tecniche agricole, si allontanavano sempre più da quelle tradizionali e, soprattutto, dall'uso produttivo del fondo. A ciò si aggiunga che, con riguardo alle attività connesse di trasformazione e alienazione del prodotto, l'indeterminatezza dell'espressione "*esercizio normale dell'agricoltura*", utilizzata per attrarre attività tipicamente commerciali nel novero di quelle agricole, destava non pochi interrogativi sulla natura e sui limiti di tali attività, posto che il criterio della normalità implicava un'indagine su ciò che potesse ritenersi usuale per l'imprenditore agricolo, permettendovi di includervi (o escludervi) delle attività sulla semplice base di un'interpretazione meno (o più) rigorosa del principio della normalità.

La necessità di una qualificazione giuridica dell'impresa agricola che rispecchiasse l'evoluzione dei tempi e il crescente grado di industrializzazione della stessa ha alimentato, nel tempo, una serie di divergenze interpretative<sup>24</sup>, attenuate in prima battuta sia da pronunce

23 Così A. CARROZZA, *Problemi generali e qualificazione del diritto agrario*, Milano, 1975, 74 e ss.; ID., *Lezioni di diritto agrario*, I, *Elementi di teoria generale*, Milano, 1988, 99 e ss.

24 Esaustiva, al riguardo, l'analisi di A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, op. cit., 58: "si era discusso se l'impresa agricola fosse un'impresa in senso tecnico; ci si era chiesto se fosse agricola solo la coltivazione di vegetali sul terreno e se fosse necessaria la cura dell'intero ciclo biologico della pianta; si era sollevata la questione dell'equiparazione del termine "bestiame" a quello "animali", soprattutto dopo che la moderna realtà economica aveva spezzato il legame, di necessità o complementarità con il fondo, degli equini, bovini, ovini e caprini - quelli che costituivano il "bestiame" secondo i primi commentatori del codice civile - e aveva omologato tutte le fattispecie di allevamento di animali; si era questionato se la riproduzione fosse una fase cui si dovesse anche attendere per acquisire la qualificazione di imprenditore agricolo; si era messa in discussione la qualità di agricoltore in colui che aveva il godimento di boschi e foreste, sia per la loro funzione pubblicistica di tutela del suolo contro il degrado ambientale, sia per il lungo ciclo del legno che impediva di scorgere un esercizio continuo della cura del bosco, sia per la sempre minor rilevanza della produzione di legname nel nostro Paese; si era soprattutto discusso sulla natura in sé e i suoi limiti - a monte e a valle - delle

giurisprudenziali<sup>25</sup> che da interventi normativi settoriali<sup>26</sup> e risolte dal Legislatore con la più ampia riforma del 2001 e la riscrittura dell'intero art. 2135 c.c. secondo un criterio distintivo tra l'impresa agricola e quella commerciale che richiama il criterio del ciclo biologico<sup>27</sup>.

Riassumendo quanto già anticipato, la nozione di attività agricola viene ancorata alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una parte necessaria di esso, di carattere vegetale o animale, senza che sia richiesto, nell'esercizio di tale attività, un necessario collegamento con il fondo, il

---

*attività connesse alle attività agricole principali; si era affrontata la questione della natura agricola delle cooperative esercenti attività che sarebbero state "porzioni" di, o attività connesse, a quelle proprie dei soci agricoltori. Erano state trovate soluzioni soddisfacenti [...] in effetti zone d'ombra erano rimaste. [...] sottili questioni di interpretazione permettevano di mettere sovente in discussione i risultati cui la dottrina e la giurisprudenza erano pervenute".*

25 Si veda Cass., 1 gennaio 1989, n. 18 che ha affermato, in determinate circostanze, la natura agricola della avicoltura. Nello stesso senso, con riferimento all'attività vivaistica, Cass. 20 settembre 1971, n. 2622. Sull'agrarietà delle attività di floricoltura e di coltivazione dei funghi esercitate mediante l'utilizzo di serre, si rinvia a Cass. 24 luglio 1996, n. 6662 e ad App. Catanzaro, 12 luglio 1995.

26 Si pensi, a titolo esemplificativo, alla L. 5 aprile 1985 n. 126 che ha qualificato come agricola l'attività di coltivazione dei funghi, alla L. 23 agosto del 1993 n. 349 che ha ricondotto nell'ambito dell'attività agricola l'attività cinotecnica, oppure all'art. 9 del D. Lgs. del 30 aprile 1998 n. 173 che ha considerato imprenditori agricoli gli allevatori equini che esercitano, in connessione agricola, l'attività di allevamento di equini di qualsiasi razza, nonché alla L. 16 dicembre 1985, n. 752 sulla coltivazione dei tartufi. Per quanto concerne il settore della pesca e dell'acquacoltura, l'equiparazione dell'imprenditore ittico all'imprenditore agricolo è inizialmente avvenuta per mezzo dell'art. 2, comma 5, del D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 226; successivamente il D. Lgs. 9 gennaio 2012 n. 4 ha abrogato tale disposizione, prevedendo tuttavia che "fatte salve le più favorevoli disposizioni di legge di settore, all'imprenditore ittico si applicano le disposizioni previste per l'imprenditore agricolo". Ne consegue che l'imprenditore ittico, pur avendo assunto una connotazione specifica e distinta da quella dell'imprenditore agricolo, continua ad essere esente dalle procedure concorsuali. Sul tema, *amplius*, A. GERMANÒ, *Ancora sul fallimento dell'imprenditore agricolo (con riferimento all'imprenditore ittico e all'acquacoltore secondo il nuovo D. Lgs. 9 gennaio 2012, n.4)*, in *Dir. giur. agr. alim. amb.*, 2012, 326 e ss.

27 L'art. 2135 c.c., come modificato dal D. Lgs. 18 maggio 2001 n. 228, attribuisce la qualifica di imprenditore agricolo a "chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge".

bosco o le acque, così da arginare ogni dubbio sulla natura agricola di attività come gli allevamenti in batteria o le coltivazioni in serra.

In relazione alle attività connesse (che risultano notevolmente ampliate rispetto alla formulazione previgente) il criterio dell'esercizio normale dell'agricoltura viene sostituito con il parametro della prevalenza<sup>28</sup>, nell'esercizio dell'attività connessa esercitata dal medesimo imprenditore agricolo<sup>29</sup>, dei prodotti ottenuti dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali, rispetto a quelli acquistati dai terzi; l'imprenditore agricolo, dunque, unitamente alle mansioni prettamente agricole, diviene legittimato a svolgere anche attività oggettivamente commerciali (come, a titolo esemplificativo, la macellazione, purché i prodotti di tale attività provengano prevalentemente dall'attività agricola essenziale e quindi, per tornare all'esempio, purché gli animali macellati siano prevalentemente allevati dall'impresa agricola), nonché tutte le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge (ad esempio, l'attività di agriturismo)<sup>30</sup>.

L'ampliamento della definizione dell'imprenditore agricolo, pur se lo devole nell'intento di promuovere la multifunzionalità delle imprese agricole e di adeguarne la normativa all'evoluzione della realtà socio-economica del settore primario, ha ingigantito ancor più i timori di

28 Sull'effettiva portata del criterio di prevalenza si rimanda ad A. CORSARO - R. TRIOLA, *Legislazione agraria-contratti, prelazione, imprenditore agricolo*, Milano, 2006, 40 e a L. COSTATO, *Corso di diritto agrario italiano e comunitario*, Milano, 2008, 348.

29 Se, dunque, ai sensi del novellato art. 2135 c.c., il criterio della connessione soggettiva rimane immutato, per cui l'imprenditore agricolo che svolge l'attività principale deve essere il medesimo che si dedica alle attività connesse (in senso contrario, si veda Cass. 3 luglio 2009 n. 15708) lo stesso non parrebbe potersi pacificamente sostenere in relazione alla connessione oggettiva, intesa come unità dell'organizzazione aziendale delle cui attrezzature l'imprenditore si avvale per l'esercizio dell'attività collaterale (si veda la nt. 17), poiché il criterio della prevalenza permetterebbe di ritenere agricola "anche l'attività di chi commerci, trasformi, o conservi unitamente a quelle da lui prodotti, anche frutti naturali provenienti da altri fondi non da lui coltivati" (Corte Cost. 20 aprile 2012 n. 104). Per N. RONDINONE, *op. cit.*, 221-222, la riscrittura dell'art. 2135 c.c. e la scelta del Legislatore di utilizzare, in riferimento alle attività connesse, i termini "commercializzazione" e "valorizzazione" in luogo di "alienazione" (cfr. testo originario art. 2135 c.c.), lascerebbero intendere che "colui il quale esercita attività agricole primarie rimane imprenditore non più solo se si limita a collocare i suoi prodotti sul mercato [...] ma anche qualora appresti una separata organizzazione (comprendente, ad es., magazzini di deposito, spacci, mezzi di trasporto) idonea ad assicurarli il valore aggiunto della fase di distribuzione ai consumatori, sempreché la stessa rimanga funzionalmente servente rispetto all'organizzazione per l'esercizio delle attività primarie".

30 Per la disciplina giuridica dell'agriturismo si rinvia alla legge quadro del 20 febbraio 2006 n. 96.

chi già dubitava della ragionevolezza di una differenza di trattamento giuridico tra impresa agricola e commerciale, specialmente con riguardo all'esonero dal fallimento<sup>31</sup> e, ancor più, a seguito dell'estensione, ai soggetti esercenti attività agricole, dello stesso regime di pubblicità legale previsto per l'imprenditore commerciale.

In tal senso, l'art. 2 del D. Lgs. 228/2001 ha attribuito all'iscrizione degli imprenditori agricoli nella sezione speciale del registro delle imprese la stessa valenza di pubblicità dichiarativa prevista per le imprese commerciali<sup>32</sup>; si è passati, pertanto, da un regime pubblicitario con funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità notizia (e dunque, di mera conoscibilità dei fatti iscritti) ad uno con funzione di opponibilità ai terzi dei fatti resi pubblici, a conferma di un ulteriore accostamento dell'impresa agricola all'impresa commerciale e dell'evidente aporia di una disciplina che continui a differenziarne i rispettivi statuti in relazione alle norme applicabili in materia di rappresentanza commerciale, scritture contabili e procedure concorsuali<sup>33</sup>.

Con riguardo a tale ultimo profilo, peraltro, non può sottacersi come le ragioni storicamente addotte per sostenere l'esonero dell'impresa agricola dal fallimento (specialmente quelle riconducibili al maggior rischio atmosferico cui la stessa soggiace) non appaiono più convincenti, posto che l'imprenditore agricolo, non essendo più vincolato allo sfruttamento del fondo, è messo in grado di porre al riparo i suoi

---

31 *Ex multis*, A. GRAZIANI, in *L'impresa e l'imprenditore*, Napoli, 1962, 48, che già dopo un ventennio dall'emanazione del codice del 1942 propendeva per l'estensione del fallimento anche all'imprenditore agricolo, in considerazione della sua "sempre più complessa e progredita organizzazione con il conseguente ricorso al credito e la frequente distinzione tra proprietà del fondo e titolarità dell'impresa".

32 Cfr. nt. 6).

33 Così O. CAGNASSO, *L'iscrizione dell'imprenditore agricolo nel registro delle imprese*, in *Le società*, n. 2/2002, 156, cui si rinvia per una critica ragionata sul nuovo regime di pubblicità legale dell'imprenditore agricolo. Sul tema anche U. BELVISO, *Il regime pubblicitario dell'imprenditore agricolo (la riforma di inizio secolo)*, in *Riv. dir. agr.*, 2002. Entrambi gli Autori, peraltro, evidenziano le incongruenze della riforma relativamente alla disparità di trattamento venutasi a determinare tra i piccoli imprenditori che svolgono attività agricola, per i quali l'iscrizione ha valenza di pubblicità dichiarativa e i piccoli imprenditori commerciali, per i quali l'iscrizione produce solo gli effetti propri della pubblicità notizia.

prodotti da eventuali condizioni climatiche avverse ricorrendo, ad esempio, alle coltivazioni in serra o agli allevamenti in batteria<sup>34</sup>.

Così come si deve dare atto delle profonde trasformazioni che hanno interessato l'impresa agricola, sia sotto il profilo dimensionale, sia in relazione ai livelli di industrializzazione e che, inevitabilmente, la hanno avvicinata sempre più all'impresa commerciale, anche sotto l'aspetto del ricorso al credito<sup>35</sup>, in relazione al quale il rischio gravante sui terzi creditori non appare così dissimile da quello che caratterizza l'impresa commerciale<sup>36</sup>.

Ma vi è di più.

---

34 Al riguardo F. GALGANO, in *Trattato di diritto civile, op. cit.*, 475-476, sottolinea come "all'epoca della codificazione non si conosceva altra possibile coltivazione che non fosse la coltivazione naturale, attuata appunto sul fondo [...] le colture artificiali mettono capo alla produzione di beni che sono, nella loro intrinseca natura e per il loro processo genetico, beni corrispondenti a quelli tradizionalmente ricavati dal fondo; ma in esse manca quella che, era, tradizionalmente, la caratteristica saliente dell'agricoltura: manca il cosiddetto duplice rischio della produzione agricola [...] è così caduta l'antica giustificazione del trattamento di favore dell'attività agricola, identificata nel maggior rischio cui la prima è esposta al confronto dell'altra". Si veda anche A. JANNARELLI, *Appunti per una teoria giuridica del "rischio d'impresa"*, in *Riv. dir. agr.*, 2007, I, 299 e ss., secondo cui, poiché la distinzione tra impresa agricola e impresa commerciale operata dal legislatore del 1942 era fondata su una valutazione del rischio in termini tecnico-economici, "al maggior rischio (economico-tecnico) a carico dell'imprenditore agricolo rispetto a quello commerciale, sarebbe corrisposto un trattamento giuridico più favorevole fissato per il primo. Per altro verso, al venir meno di quel medesimo rischio mediante adeguate scelte tecnologiche (si pensi alla produzione in serra), ovvero alla sua piena trasformazione in un costo d'impresa economicamente governabile, si sarebbe altresì legato il passaggio dalla qualifica agricola a quella commerciale".

35 Si rinvia a L. COSTATO, *Imprenditore agricolo e il mercato*, in *Riv. dir. agr.* 2000, II, 111, che, nell'evidenziare l'inattualità delle motivazioni alla base dell'esenzione dell'imprenditore agricolo dal fallimento, si sofferma anche sulle modifiche apportate dalla riforma bancaria (D. Lgs. 1 settembre 1993) alla disciplina di accesso al credito e che, in buona sostanza, hanno eliminato la specificità del credito agrario (fino a quel momento disciplinato da una propria normativa) parificando, anche sotto l'aspetto del ricorso al credito, l'impresa agricola e l'impresa commerciale. Sul tema anche N. RONDINONE, *op. cit.* 228, *sub nota* 423).

36 A ciò si aggiunga che nell'ottica di completamento del processo di modernizzazione del comparto agricolo, il D. Lgs. n. 99/2004 ha dato vita alla figura dell'imprenditore agricolo professionale, ossia colui che, in possesso di adeguate conoscenze professionali, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., in via diretta o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro e ricavi dalle stesse almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro. Ed ancora, nell'intento di favorire lo sviluppo delle forme societarie in agricoltura, l'art. 1, comma 3, dello stesso D. Lgs. n. 99/2004, ha previsto che anche le società – di persone, di capitali, cooperative, altresì a scopo consortile – possano rivestire la qualifica di imprenditore agricolo professionale qualora un'espressa previsione statutaria preveda come oggetto sociale delle stesse l'esercizio esclusivo di attività agricole e qualora ricorrano le seguenti condizioni:

a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari);

Parallelamente al percorso di modernizzazione della definizione di imprenditore agricolo, il legislatore del 2006 ha avviato un processo di riforma della disciplina fallimentare volto ad introdurre nel nostro ordinamento dei meccanismi che consentono un processo di ristrutturazione e di ricapitalizzazione delle imprese in crisi, tali da evitare che il fallimento costituisca "l'approdo naturale" dell'impresa in stato di insolvenza<sup>37</sup>.

Per i circoscritti fini della presente analisi<sup>38</sup>, è doveroso insistere sul superamento della concezione pubblicistica e afflittiva che caratterizzava il fallimento nella legge del 1942, in funzione di una visione privatistica e premiale dello stesso, che, da un lato, ha diminuito i poteri autoritativi degli organi fallimentari e concesso maggior autonomia al debitore nella regolamentazione dei rapporti con i privati, dall'altro, ha introdotto nuove procedure di composizione concordata della crisi (l'accordo di ristrutturazione ex 182-bis L.F. e la transazione fiscale ex 182-ter L.F.) e l'istituto della esdebitazione, attraverso il quale, al ricorrere dei presupposti di meritevolezza indicati dall'art. 142, comma 1, L.F., il fallito è ammesso al c.d. *fresh start*, ossia al beneficio della liberazione dei debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti, con conseguente possibilità di riavviare la propria attività. La svolta anti-sanzionatoria del nuovo fallimento e la previsione di strumenti che prevedono la conservazione dell'impresa hanno solle-

---

b) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari);

c) nel caso di società cooperative, ivi comprese quelle di conduzione di aziende agricole, qualora almeno un quinto dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale;

d) nel caso di società di capitali, quando almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Con la nuova formulazione dell'art. 2135 c.c. e l'introduzione dell'AIP è dunque radicalmente mutata la concezione dell'attività agricola e si è ulteriormente dilatata l'area dell'impresa agricola. Cfr. V. BUONOCORE, *L'imprenditore agricolo e la "professionalità" concessa per legge*, in *Giur. comm.*, 2005, I, 277, ss.

37 Cfr. T. STANGHELLINI, *Le crisi di impresa fra diritto ed economia. Le procedure di insolvenza*, Bologna, 2007, 180 e ss.

38 Sull'evoluzione della normativa del fallimento e sui tratti essenziali della riforma fallimentare del 2006, si rinvia, *ex pluribus*, ad A. MAFFEI ALBERTI, *Commentario breve alla legge fallimentare*, V ed., sub. art 1) L.F. nonché a N. RONDINONE, *op. cit.*, III cap. "I tipi delle procedure concorsuali: tradizione v. innovazione", 264 e ss.

vato più di un interrogativo sulla mancata estensione della disciplina fallimentare agli imprenditori agricoli<sup>39</sup>.

Da un lato, si è osservato come, più che un privilegio<sup>40</sup>, tale esenzione parrebbe rappresentare un motivo di irragionevole penalizzazione<sup>41</sup>.

Dall'altro, si è messo in luce come le minori esigenze di tutela del credito, richiamate per giustificare la non assoggettabilità al fallimento dell'impresa agricola, avessero un senso quando l'imprenditore agricolo esercitava l'attività tradizionale di coltivazione del fondo, mediante una struttura organizzativa primitiva, per mezzo di pochi rapporti con i terzi di creditori e, in ogni caso, ricorrendo a tipologie contrattuali snelle e poco articolate, non di certo nel panorama socio-economico attuale che, anzi, prolifera di imprese agricole che, quanto a capitale investito e a lavoro impiegato, sono pressoché assimilabili alle imprese commerciali, anche e soprattutto per quanto riguarda l'esposizione del ceto creditorio<sup>42</sup>.

39 *Ex multis*, S. CARMIGNANI, *Attività vivaistica, qualificazione giuridica e procedure concorsuali*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2006, II, 125 e ss, che, in chiave critica, rileva come "alla politica di salvataggio dell'impresa commerciale in crisi, con istituti attivabili sin dai primi segnali di difficoltà economica, prima cioè che la crisi divenga irreversibile, si contrappone un sistema normativo che, con riguardo all'imprenditore agricolo, ignora lo stato di difficoltà in vista del salvataggio dell'impresa, per consentire, viceversa, l'apertura del patrimonio dell'imprenditore alle azioni esecutive dei creditori, con pretermissione delle esigenze di tutela dell'integrità aziendale dell'imprenditore agricolo in favore delle ragioni dei creditori".

40 V. BUONOCORE, *Il "nuovo" imprenditore agricolo, l'imprenditore ittico e l'eterogenesi dei fini*, in *Giur. comm.*, 2002, I, 6, si esprime in termini di ingiustificato privilegio riferendosi all'esclusione dal fallimento degli "imprenditori commerciali qualificati agricoli per decretazione".

41 "Poteva essere un privilegio quando il fallimento era un fatto infamante, ma certamente non lo è più da quando la posizione del commerciante fallito nella società civile è completamente cambiata per essere venute meno quasi tutte le limitazioni ed esclusioni di carattere personale che la legge del 1942 gli addossava e per essergli stato riconosciuto il ricorso soprattutto all'istituto della c.d. esdebitazione che lo rende capace di ricominciare l'attività imprenditoriale appena si chiude la procedura concorsuale". Così si esprime A. GERMANÒ, *Ancora sul fallimento dell'imprenditore agricolo (con riferimento all'imprenditore ittico e all'acquacoltore secondo il nuovo D. Lgs. 9 gennaio 2012 n. 4)*, *op. cit.*, 326.

42 Cfr. E. GUADAGNO, *op. cit.*, 309 e F. CASSESE, *Procedure concorsuali e imprenditore agricolo*, in *Riv. dott. comm.*, 3/2011, 673. Sul tema, *amplius*, A. GERMANÒ, *L'imprenditore agricolo e il fallimento*, in *Dir. giur. agr. alim. amb.*, 2011, 722-723, secondo cui non è più possibile motivare l'esclusione dell'imprenditore agricolo dal fallimento appellandosi a presunte esigenze di minor credito poiché "venuto meno l'istituto della mezzadria e rafforzatasi economicamente l'organizzazione del coltivatore diretto, il lavoro dei dipendenti è divenuto oggetto di contratti che prevedono mensilmente il pagamento delle ore lavorate e non più la ripartizione a metà dei prodotti al termine dell'annata agraria, mentre l'acquisto, sul mercato, di concimi, fertilizzanti e mangimi è divenuto più che normale nella conduzione di una moderna agricola, che non ha modo di arricchirsi, da un lato, delle deiezioni degli animali allevati e, dall'altro, dell'erba che, nata sul fondo, viene mietuta o brucata dagli animali condotti al

Più volte invocata<sup>43</sup>, la questione dell'esclusione dell'imprenditore agricolo dalle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo è giunta al vaglio della Corte Costituzionale che, tuttavia, l'ha ritenuta inammissibile<sup>44</sup>.

Successivamente, l'esigenza di dotare anche l'imprenditore agricolo di strumenti per la composizione negoziale della crisi è stata attenuata concedendo allo stesso la possibilità di beneficiare degli accordi di ristrutturazione dei debiti, ex art. 182-*bis* L.F. e della transazione fiscale ex art. 182-*ter* L.F. nonché, da ultimo, dei procedimenti di composizione della crisi da sovraindebitamento, di cui alla L. 27 gennaio 2012 n. 3.

Prima di analizzare i suddetti procedimenti, si ritiene doveroso soffermarsi sulle difficoltà interpretative che, alla luce del novellato art. 2135, c.c., hanno investito la valutazione del carattere agricolo o meno di un'impresa, ai fini del giudizio di fallibilità.

Siffatta premura muove dalla constatazione che, poiché gli interventi normativi che si sono succeduti nel tempo, aventi ad oggetto la disciplina delle procedure concorsuali, hanno confermato la *voluntas legis* di escludervi l'imprenditore agricolo (fermo restando quanto accennato in riferimento al progetto di riforma *in itinere*), il giudizio in ordine all'esistenza o meno dei presupposti di cui all'art. 2135 c.c. è diventato determinante ai fini della decisione sulla fallibilità dell'imprenditore insolvente, a prescindere da ogni valutazione sui requisiti dimensionali previsti dall'art. 1, comma 2, L.F.

---

*pascolo. Oggi, anche per la trasformazione dell'organizzazione dei consorzi agrari, un tempo veri intermediari [...] il ricorso degli imprenditori agricoli al credito bancario è quasi sempre la regola".*

43 Ex multis, M. TAMPONI, *Impresa agricola e procedure concorsuali*, in E. CASADEI – A. GERMANÒ – E. ROOK BASILE (a cura di), *Gli attuali confini del diritto agrario*, Milano, 1996, 65.

44 Il Tribunale di Torre Annunziata, con l'ordinanza del 12 gennaio 2011, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 L.F. per una presunta violazione dell'art. 3 della Costituzione, nella parte in cui non assoggetta anche gli imprenditori agricoli (nel caso di specie, un imprenditore qualificabile come imprenditore ittico), alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo. La Corte Costituzionale ha però ritenuto inammissibile la questione per l'inadeguatezza delle motivazioni adottate nell'ordinanza: essenzialmente, poiché non era stato chiarito se l'imprenditore della cui fallibilità si discuteva dinanzi al giudice *a quo* fosse un imprenditore ittico, la questione sulla fallibilità dell'imprenditore agricolo non assumeva rilevanza ai fini della risoluzione del giudizio *a quo* e, pertanto, conformemente ai principi che regolano il giudizio di costituzionalità delle leggi, ne è derivata l'inammissibilità della questione sollevata. Sul tema, si rinvia ad A. GERMANÒ, *L'imprenditore agricolo e il fallimento*, op. cit.; ID., *Ancora sul fallimento dell'imprenditore agricolo (con riferimento all'imprenditore ittico e all'acquacoltore secondo il nuovo D. Lgs. 9 gennaio 2012, n.4)*, op cit.

### 1.3.2.1. PANORAMA GIURISPRUDENZIALE SULLA FALLIBILITÀ DELL'IMPRESA AGRICOLA<sup>45</sup>

Si è evidenziato come il criterio distintivo dell'impresa agricola da quella commerciale sia attualmente riconducibile alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico, o di una fase di esso, a prescindere dall'utilizzo effettivo del fondo e, in riferimento alle attività connesse, come risultati determinante l'elemento della prevalenza dei prodotti ottenuti attraverso una delle attività agricole essenziali.

Tuttavia, i molteplici risvolti che la nuova ed ampia accezione di imprenditore agricolo ha determinato anche nell'ambito delle procedure concorsuali<sup>46</sup>, sembrano dar ragione a chi, già in tempi non sospetti, aveva sostenuto che qualche tribunale avrebbe potuto disattendere, motivatamente, certi inquadramenti agricoli operati dal legislatore e, conseguentemente, far fallire alcuni imprenditori dichiarati agricoli *iussu principis*, ma mille miglia lontani dai campi e boschi<sup>47</sup>.

Dal momento che la presente analisi si concentrerà sulla fallibilità dell'impresa agricola esercitata in forma collettiva, è doveroso rammentare che la qualifica di imprenditore agricolo può essere indifferentemente acquisita sia dall'imprenditore individuale che da quello

45 È doveroso puntualizzare che l'ambito di indagine è limitato all'impresa agricola che soddisfi i requisiti dimensionali di cui all'art. 1, comma 2, L.F e che, per la ricostruzione degli indici di qualificazione dell'impresa agricola, si fa riferimento unicamente alle norme del codice civile e della legge fallimentare, tralasciando ulteriori definizioni fornite da normative speciali, per lo più di natura fiscale, predisposte per fini specifici e non idonee a circoscrivere l'area dell'impresa agricola non fallibile. Sul punto, in giurisprudenza, Cass. 23 ottobre 1998, n. 10527 e Cass. 5 dicembre 2002, n. 17521.

46 *Ex multis* Cass. 10 dicembre 2010 n. 24995: "non sembra dubbio che la sostituzione di una disciplina che prevedeva un collegamento reale della produzione con il fondo, in una prospettiva di strumentalità di quest'ultimo rispetto all'attività imprenditoriale, con altra che, viceversa, contempla un collegamento anche soltanto virtuale o potenziale con il terreno, possa determinare nell'interprete incertezze in sede applicativa, per effetto dell'ampiezza e della genericità di tale previsione. Analogamente, non sembra dubbio che la nozione di imprenditore agricolo desumibile dall'innovazione normativa in esame sia decisamente più ampia rispetto al passato, essendo sufficiente, al fine di legittimarne la configurazione, che il suo intervento nell'ambito del processo produttivo sia limitato ad un'attività di controllo dell'esistenza delle condizioni necessarie per la verifica di un esito riconducibile all'andamento in sé del ciclo biologico. Analogamente, non sembra dubbio che tale maggiore ampiezza, proprio in quanto riconducibile a criteri diversi da quelli rispetto ai quali era stata riconosciuta la specialità dell'impresa agricola, può legittimare riserve [...] in ordine all'affermata assoggettabilità al fallimento del solo imprenditore commerciale".

47 Il riferimento è a V. BUONOCORE, *Il nuovo imprenditore agricolo, l'imprenditore ittico e l'eterogeneità dei fini*, in *Giur. comm.*, 2002, I, 5.

collettivo, nelle forme di società di persone, di capitali e cooperative<sup>48</sup>, essendo all'uopo necessario, con riferimento ai requisiti formali delle società, che la ragione sociale o la denominazione sociale contengano l'indicazione di "società agricola" e che l'oggetto sociale preveda l'esercizio esclusivo dell'agricoltura e delle attività connesse ai sensi dell'art. 2135 c.c.

Da ciò, ne è derivato un contrasto giurisprudenziale circa la rilevanza del solo oggetto sociale a qualificare una società come agricola o come commerciale.

Secondo la prima, minoritaria, interpretazione, l'indicazione statutaria di un oggetto commerciale comporterebbe *de plano* l'assoggettabilità della società al fallimento, sul rilievo che le società aventi un oggetto commerciale acquisterebbero la qualifica di imprenditore commerciale al momento della loro costituzione, essendo irrilevante la natura dell'attività in concreto esercitata<sup>49</sup>; pertanto, a titolo esemplificativo, ne deriverebbe il rischio di una dichiarazione di fallimento per la società che, pur non avendolo dichiarato, eserciti, in realtà, un'attività agricola. Per converso, il fatto di assumere ad oggetto sociale lo svolgimento di una delle attività di cui all'art. 2135 c.c. renderebbe la società non fallibile sin dalla sua costituzione e anche laddove, in concreto, la stessa esercitasse un'attività commerciale.

L'opinione contraria e ad oggi dominante ritiene, invece, di non doversi valorizzare unicamente il dato formale rinvenibile nell'oggetto sociale, ma che, ugualmente a quanto previsto per la valutazione dell'attività posta in essere dall'imprenditore individuale<sup>50</sup>, la reale natura agrico-

48 Il codice civile, infatti, "non pone dei limiti soggettivi per la qualifica di imprenditore agricolo". Cfr. A. VECCHIONE, *L'impresa agricola*, in *Trattato di diritto commerciale*, (diretto da) V. BUONOCUORE, Torino, 2009, 364. Dunque, una società ad oggetto non commerciale può adottare qualsiasi forma (cfr. art. 2249, comma 2, c.c.); per converso, una società ad oggetto commerciale che eserciti una delle attività di cui all'art. 2195 c.c., non può costituirsi in forma di società semplice (cfr. art. 2249, comma 1, c.c.). Si segnala, al riguardo, l'opinione minoritaria di chi, distinguendo tra società agricole semplici e società agricole costituite in forme commerciali, ritiene le seconde qualificabili in termini di imprenditori commerciali e, pertanto, soggette al fallimento, in virtù della forma sociale assunta. In giurisprudenza si veda Cass. 26 giugno 2001 n. 8694. In dottrina, si rinvia all'analisi di G. MOLLO, *Brevi note in tema di fallimento di Spa imprenditore agricolo*, in *Il nuovo diritto delle società*, n. 16/2012, 81 e ss. 49 G. FERRI, *Le società*, in *Trattato di diritto civile italiano*, (diretto da) F. VASSALLI, Torino, 1985, 31 e ss. In giurisprudenza si veda Trib. Mantova, 17 novembre 2005.

50 Sulla circostanza che il requisito dell'effettività dell'esercizio dell'impresa sia necessario solo per le persone fisiche e non anche per le società, che sarebbero considerate istituzionalmente im-

la della società debba derivare da un'indagine svolta sull'attività in concreto esercitata: dunque, è l'effettiva attività svolta a qualificare la società come agricola o commerciale e non quella indicata sul piano meramente lessicale<sup>51</sup>.

Ne consegue che la mera dichiarazione nell'oggetto sociale di svolgere un'attività agricola non vale, di per sé, ad assicurarne l'esclusione dall'assoggettamento alle procedure concorsuali, posto che il Tribunale, in sede di istruttoria prefallimentare, sarà chiamato a valutare la natura agricola dell'impresa in relazione all'astratta riconducibilità dell'attività in concreto esercitata nell'ambito di una di quelle elencate nell'art. 2135 c.c., nonché in riferimento alla natura dei beni derivanti da tali attività, ossia dall'essere stati prodotti attraverso un processo influenzato dal fattore biologico e tramite l'utilizzo, anche solo potenziale, del fondo, del bosco e delle acque<sup>52</sup>; parimenti, si paleserà il rischio dell'assoggettabilità al fallimento di una società il cui oggetto sociale non ricomprenda un'attività commerciale che, di fatto, risulti essere svolta in maniera primaria<sup>53</sup>.

A ciò deve aggiungersi, relativamente alla verifica della natura agricola delle attività connesse, una valutazione sulla strumentalità e complementarietà funzionale delle stesse rispetto all'attività agricola principale, da valutarsi secondo il parametro della prevalenza<sup>54</sup>: il che porta a ritenere assoggettabile al fallimento l'impresa che oltre ad essere idonea a soddisfare esigenze connesse alla produzione agricola, ri-

---

prenditori sin dalla loro costituzione, rilevando ai fini della loro qualificazione esclusivamente l'oggetto sociale dichiarato, si veda Cass. 6 dicembre 2012 n. 21991. Sul punto, si rinvia alla critica ragionata di S. CARMIGNANI, *Sul fallimento di società agricola cessata*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2015, 5 e ss.

51 Cass. 10 dicembre 2010 n. 24995; Trib. Rovigo, 20 novembre 2014; Trib. Pistoia, 14 novembre 2014; Trib. Udine, 21 settembre 2012.

52 Così S. CARMIGNANI, *Sul fallimento di società agricola cessata*, op. cit., 3, che tra i parametri di riferimento da utilizzare per demarcare l'area della agrarietà e quella della commercialità vi include, oltre a quelli citati nel testo, anche il necessario riferimento all'art. 2082 c.c., da ritenersi "*intrinseco alla stessa duplicazione delle fattispecie imprenditoriali all'interno della generale formula definitoria*" in esso contenuta.

53 Trib. Rovigo, 20 novembre 2014.

54 C. Stato, 20 settembre 2012, n. 5045. Si veda Trib. Pordenone, 29 ottobre 2008 che, nel rigettare l'istanza di fallimento avanzata nei confronti di un'azienda avicola, ha ritenuto come prevalente la commercializzazione del prodotto dell'attività agricola ("*la società, oltre a vendere le uova prodotte con l'attività avicola, provvedeva anche all'acquisto per la rivendita di uova prodotte da altri, e ciò in una percentuale che egli ha indicato in circa il 30% sul totale delle uova vendute*") e pertanto mantenuta la natura agricola della resistente.

sponda, nel contempo, ad altri scopi commerciali o industriali e realizzi utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola o, comunque, prevalenti rispetto ad essa<sup>55</sup>.

Alla luce di quanto detto, può dunque sostenersi che la società agricola ad oggi non assoggettabile alle procedure concorsuali sia quella che eserciti in concreto, a prescindere dall'oggetto sociale dichiarato, una delle attività indicate dall'art. 2135 c.c., secondo le modalità su evidenziate ed indipendentemente dalla circostanza che presenti una complessa organizzazione aziendale, abbia elevati ricavi, un corposo patrimonio e un grave indebitamento<sup>56</sup>.

Al fine di fornire una panoramica sulla giurisprudenza relativa alla fattibilità dell'impresa agricola, si riportano, di seguito, i risultati di una indagine statistica sulle prassi dei tribunali italiani in ordine ai requisiti soggettivi di fallibilità, da cui emerge che, in sede di istruttoria prefallimentare, gran parte dei giudici ritengono fallibile l'impresa agricola in esito a una valutazione di commercialità dell'attività in concreto esercitata, benché la stessa si articoli su un ampio spettro di possibili riscontri.

Più nello specifico, la rilevazione statistica segnala come a fronte del 15,6% dei giudici italiani che ritengono l'impresa agricola non assoggettabile, in nessun caso, al fallimento, l'84,4% degli stessi ritiene senz'altro fallibile l'impresa agricola, non in quanto tale, considerato il limite normativo di cui all'art. 1 L.F., bensì in esito ad una valutazione di commercialità che, tuttavia, si fonda su svariate motivazioni: il 26% (il dato più elevato), fa derivare la commercialità dall'esercizio di un'attività commerciale in maniera prevalente rispetto a quelle tipiche ex art. 2135 c.c.; il 19,9% considera rilevante il compimento, in misura prevalente, delle attività commerciali connesse e, sempre il 19,9% assume, in negativo, che sia commerciale l'impresa agricola che risulti non esercitare alcuna delle attività ex art. 2135 c.c.; il 9,5% valorizza il dato formale, ossia la previsione statutaria di attività anche com-

55 Cass. 24 marzo 2011, n. 6853; Trib. Napoli, 3 ottobre 2012; Trib. Siena, 23 ottobre 2012.

56 Così M. MEGHA, *L'art. 2135 c.c. dopo il D. Lgs. 18 maggio 2001 n. 228: nozione di imprenditore agricolo ed esenzione dalle procedure concorsuali*, in *Dir. giur. agr. alim. amb.*, 2011, 560. Per una difforme interpretazione si veda M. AMBROSIO, *Attività e impresa agricola, Quaderni romani di diritto commerciale*, Milano, 2008, 227.

merciali, nonché la gestione dell'attività agricola in forma di società commerciale (8,7%) o, in ogni caso, in forma societaria (2,5 %); il 2,5% fa derivare il carattere commerciale dal mancato esercizio di attività di coltivazione del fondo e il 5,4% dall'esercizio di allevamento di animali che non riguarda l'intero ciclo biologico; le percentuali più basse incentrano la commercialità sul fatto che l'impresa eserciti un'attività di allevamento di animali in forma socciaria (1,7%) ovvero eserciti una sola delle attività ex art. 2135 c.c. (0,8%)<sup>57</sup>.

### 1.3.3. L'estensione al settore agricolo degli strumenti di gestione della crisi di impresa

L'esclusione dell'imprenditore agricolo dal fallimento e dalle altre procedure concorsuali ha fatto sì che, per lungo tempo, l'unico sbocco della crisi dell'impresa agricola fosse la dissoluzione del complesso aziendale, esposto alle azioni individuali dei creditori.

Le profonde trasformazioni che hanno interessato l'impresa agricola, unitamente al periodo di forte crisi economico-finanziaria che il settore ha attraversato, hanno palesato l'esigenza di dotare anche l'imprenditore agricolo di strumenti in grado di garantire, ove possibile, la continuazione dell'impresa, al fine di affrontare le situazioni di crisi attraverso gli stessi strumenti negoziali previsti per l'imprenditore commerciale.

Il primo riferimento in tal senso è dato dall'estensione all'imprenditore agricolo delle procedure di cui agli artt. 182-*bis* e 182-*ter* L.F. che disciplinano, rispettivamente, gli accordi di ristrutturazione dei debiti e la transazione fiscale<sup>58</sup>, cui ha fatto seguito un intervento del legislatore

57 L'indagine statistica a carattere giuridico-aziendale è pubblicata da F. APRILE, *L'istruttoria prefallimentare. Procedimento per la dichiarazione di fallimento: un'indagine giuridico-aziendalistica nella prassi dei Tribunali italiani*, a cura di M. FERRO – A. DI CARLO, Milano, 2010, 171 ed è ripresa, per la parte inerente la fallibilità dell'impresa agricola, da M. AMBROSIO, *La prassi dei Tribunali italiani su impresa agricola e fallibilità (art. 1, legge fall., artt. 2135 e 2221 c.c.)*, in *Dir. giur. agr. alim. amb.*, 1/2012, 20.

58 L'ambito soggettivo della disciplina di cui agli artt. 182-*bis* e 183-*ter* L.F. è stato ampliato dall'art. 23, D.L. 6 luglio 2011, n. 98 recante disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria e convertito, con modifiche, nella L. 15 luglio 2011, n. 111. Peraltro, dalla stessa formulazione dell'art. 23 che, letteralmente, recita: "in attesa di una revisione complessiva della disciplina dell'imprenditore

re di più ampia portata finalizzato ad introdurre nel nostro ordinamento dei procedimenti di composizione della crisi da sovraindebitamento accessibili a quei soggetti non ammessi alle procedure concorsuali e, dunque, anche all'imprenditore agricolo<sup>59</sup>.

In tal modo, la disciplina giuridica dell'impresa agricola è stata arricchita di un *quid pluris* che si identifica nella concreta e fortemente auspicata opportunità di garantire la continuità aziendale in caso di dissesto. È opportuno, in ogni caso, rimarcare che, nell'ambito del progetto di riforma organica delle discipline della crisi d'impresa e dell'insolvenza, nell'ottica di rendere maggiormente efficienti e celeri le procedure concorsuali, si prevede l'adozione di un modello unitario per l'accertamento dello stato di crisi o di insolvenza del debitore, destinato a trovare applicazione nei confronti di *"ogni categoria di debitore, sia esso persona fisica o giuridica, ente collettivo, consumatore, professionista o imprenditore esercente un'attività commerciale, agricola o artigianale, con esclusione dei soli enti pubblici"*<sup>60</sup>. In tal modo, si intende superare l'attuale sistema bipolare di gestione della crisi in funzione di una procedura unitaria destinata a trovare applicazione nei confronti di qualsiasi debitore, ferma restando la necessità di disciplinare distintamente i diversi possibili esiti con riferimento alle caratteristiche soggettive e oggettive dei debitori.

---

*agricolo in crisi e del coordinamento delle disposizioni in materia, gli imprenditori agricoli in stato di crisi e del coordinamento delle disposizioni in materia, gli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza possono accedere alle procedure di cui agli articoli 182-bis e 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, e successive modificazioni"*, parrebbe emergere la natura provvisoria della disposizione in esame e la presa di consapevolezza del legislatore sulla necessità di un intervento *ad hoc* in materia di crisi dell'imprenditore agricolo.

<sup>59</sup> Il quadro normativo di riferimento è dato dal D. L. 22 dicembre 2011 n. 212 rubricato *"Disposizioni urgenti in materia di composizione della crisi da sovraindebitamento e disciplina del processo civile"*, che ha introdotto una specifica normativa dedicata all'insolvenza civile, convertito dalla L. 17 febbraio 2012 n. 10, cui ha fatto seguito la L. 27 gennaio 2012 n. 3 recante *"Disposizioni in materia di usura e di estorsione, nonché di composizione delle crisi da sovraindebitamento"*, successivamente modificata dal D. L. 18 ottobre 2012 n. 179, convertito dalla L. 17 dicembre 2012 n. 221, che è intervenuta sulla struttura normativa dell'originario testo della L. n. 3/2012 introducendo, accanto all'accordo di composizione della crisi, il piano del consumatore e la liquidazione del patrimonio. Infine va evidenziato che, nell'ambito del progetto *in itinere* di riforma delle procedure concorsuali, si prevede un intervento per il riordino e la semplificazione anche della disciplina in materia di composizione della crisi da sovraindebitamento.

<sup>60</sup> Art. 2), lett. e, DDL AS n. 2687.

### 1.3.3.1. L' ACCORDO DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI EX ART. 182-BIS, L. F.

L'istituto dell'accordo di ristrutturazione dei debiti è caratterizzato da due fasi: la prima, prettamente negoziale, mira a riattivare il dialogo tra debitore e creditori al fine di ricercare una soluzione concordata per il superamento della crisi dell'impresa, la seconda, necessariamente a carattere giudiziale, è finalizzata ad ottenere l'omologazione del Tribunale dell'accordo raggiunto con i creditori.

Ed invero, ai sensi dell'art. 182-bis, comma 1, L.F.<sup>61</sup>, l'imprenditore in stato di crisi<sup>62</sup> può domandare l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dell'ammontare dei crediti e corredato da una relazione di un professionista<sup>63</sup>, designato dal debitore, che attesti la veridicità dei dati aziendali e l'attuabilità dell'accordo stesso, con speci-

61 Come da ultimo riformulato dall'art. 33, comma 1, lett. e) del DDL 22 giugno 2012 n. 83 (revisione della legge fallimentare per favorire la continuità aziendale), convertito nella L. 7 agosto 2012, n. 134. È opportuno segnalare che il DDL AS n. 2687 prevede alcune modifiche anche in riferimento all'accordo di ristrutturazione dei debiti.

62 Alla procedura di accordo di ristrutturazione dei debiti può, quindi, accedere l'imprenditore commerciale non piccolo, sia individuale che collettivo (al riguardo, il D. Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, ha specificato che è legittimato a proporre l'accordo l'imprenditore sottoponibile al fallimento e, dunque, che abbia superato le soglie di fallibilità previste dall'art. 1, comma 2, L.F.) e l'imprenditore agricolo (cfr. nt. 58). Per quanto attiene all'ambito oggettivo di applicazione della norma, si richiede che l'imprenditore versi in uno stato di crisi, intendendosi per tale sia la situazione di difficoltà temporanea, sia lo stato di insolvenza. In realtà, l'art. 182-bis fa riferimento al solo stato di crisi ma la dottrina prevalente è concorde nel ritenere che l'istituto sia applicabile anche alle situazioni di insolvenza, posto che l'art. 160 L.F. (come integrato dall'art. 36 del D.L.30 dicembre 2005, n. 273, convertito nella L. 23 febbraio 2006 n. 51), nell'individuare i presupposti per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, precisa che per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza. In relazione all'imprenditore agricolo, il riferimento normativo è espresso ed è costituito dall'art. 23, D. L. 6 luglio 2011, n. 98 ("gli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza possono accedere alle procedure di cui agli articoli 182-bis e 182-ter"). Ne discende, pertanto, che il presupposto oggettivo dell'accordo di ristrutturazione è dato sia da una situazione di disagio aziendale di tipo finanziario, patrimoniale od economico, tale da determinare il rischio di insolvenza, sia dall'insolvenza vera e propria, i cui aspetti di reversibilità o di irreversibilità si collegheranno, di fatto, alle scelte di redazione del piano. Cfr. F. PRETE, *op. cit.*, 184.

63 Il professionista deve essere in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), L.F., ossia deve essere "un professionista indipendente designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali ed in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 28, lettere a) e b)", dovendosi intendere professionista indipendente colui che "non è legato all'impresa e a coloro che hanno interesse all'operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza di giudizio; in ogni caso, il professionista deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399 del codice civile e non deve, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito

fico riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei nel rispetto dei termini individuati dallo stesso art. 182-*bis*, 1 comma, L.F.<sup>64</sup>.

Tale accordo, unitamente alla relazione dell'esperto e alla documentazione richiesta dall'art. 161 L.F.<sup>65</sup>, deve essere depositato presso il Tribunale territorialmente competente ai fini della relativa omologazione e pubblicato (*rectius*, iscritto) nel registro delle imprese, momento a decorrere dal quale i creditori e ogni altro interessato possono proporre opposizione (entro massimo trenta giorni dalla pubblicazione) e, soprattutto, l'accordo acquista efficacia<sup>66</sup>.

Più nello specifico, a tale adempimento è subordinato il verificarsi degli effetti protettivi dell'accordo di ristrutturazione, riconducibili al divieto per i creditori (per la durata di sessanta giorni a decorrere dalla data di pubblicazione dell'accordo) di iniziare o proseguire azioni cautelari o esecutive sul patrimonio del debitore, nonché di acquisire titoli di prelazione, se non concordati.

Tuttavia, in seguito alle modifiche normative che hanno interessato l'art. 182-*bis* L.F.<sup>67</sup>, la rinuncia temporanea alle azioni esecutive e cau-

---

*in associazione professionale, avere prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo*".

64 Il pagamento dei creditori estranei deve avvenire entro 120 giorni dall'omologazione, in caso di crediti già scaduti a quella data, entro 120 giorni dalla scadenza, in caso di crediti non ancora scaduti alla data dell'omologazione.

65 Il riferimento è alla stessa documentazione richiesta a corredo della domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, ossia: una aggiornata relazione sulla situazione patrimoniale, economica, e finanziaria dell'impresa; uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco nominativo dei creditori, con l'individuazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione; l'elenco dei titolari dei diritti reali o personali sui beni di proprietà o in possesso del debitore; il valore dei beni e i creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili; un piano contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta.

66 Poiché l'accordo ha natura negoziale, esso soggiace alla disciplina generale dei contratti anche per quanto attiene al momento perfezionativo dello stesso che, ai sensi dell'art. 1326, comma 1, c.c., si ha quando il preponente viene a conoscenza dell'accettazione dell'altra parte. Tuttavia, l'art. 182-*bis*, comma 2, L.F., subordina la produzione degli effetti protettivi dell'accordo di ristrutturazione dei debiti alla pubblicazione nel registro delle imprese, imponendo dunque alle parti di comportarsi secondo buona fede nel lasso di tempo intercorrente sino alla pubblicazione. Sul punto, cfr. F. COLOMBO, *Gli imprenditori agricoli: nuovi strumenti di soluzione dello stato di crisi*, in *La circolare tributaria*, n. 37/2011, 51.

67 Ci si riferisce, in particolare, alle modifiche apportate dall'art. 48, comma II, del D.L. 31 maggio 2010 n. 78, recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica, convertito, con modificazioni, nella L. 30 luglio 2010 n. 122 e, successivamente, a quelle intervenute ad opera della già menzionata L. 7 agosto 2012, n. 134.

telari può essere anticipata già nella fase delle trattative e prima che l'accordo venga formalizzato, essendo all'uopo necessario che l'imprenditore depositi presso il tribunale competente una proposta di accordo corredata da una propria dichiarazione, avente valore di autocertificazione, attestante che sulla proposta sono in corso trattative con i creditori (che devono, parimenti, rappresentare il sessanta per cento dei crediti).

Anche in tale ipotesi, il debitore è tenuto a depositare, unitamente alla documentazione di cui sopra<sup>68</sup>, una dichiarazione del professionista che, in tal caso, verte sull'idoneità della proposta, qualora accettata, ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che abbiamo comunque negato la loro disponibilità a trattare.

Il tribunale, dunque, verificata la completezza della documentazione depositata, fissa con decreto l'udienza nel corso della quale, se riscontra l'esistenza dei presupposti per pervenire a un accordo di ristrutturazione (come detto, adesione del sessanta per cento dei crediti, calcolati sul passivo complessivo del debitore e integrale soddisfacimento dei creditori estranei all'accordo), dispone, con decreto, il blocco delle azioni esecutive e cautelari e assegna un termine di sessanta giorni per il deposito dell'accordo e della relazione redatta dal professionista di cui all'art. 182-bis, comma 1, L.F.

Una volta depositato l'accordo, si applicano le disposizioni relative alla pubblicazione dello stesso nel registro delle imprese e alle eventuali opposizioni dei creditori sulle quali il giudice decide prima di procedere, in camera di consiglio, all'omologazione dell'accordo.

Resta fermo che, anche in caso di mancata opposizione dei creditori, il Giudice, in esito ad una valutazione negativa sull'esistenza dei presupposti richiesti dall'art. 182-bis L.F., può emettere un provvedimento di diniego dell'omologazione, reclamabile alla Corte d'appello, ai sensi dell'art. 183 L.F.

---

68 Nel rinviare alla nt. 65), si precisa che l'art. 182-bis, comma 6, nel richiamare la documentazione di cui all'art. 161 L.F., esclude espressamente, per ovvie ragioni, l'allegazione del piano contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta.

Da quanto rilevato è evidente come la funzione degli accordi di ristrutturazione sia quella di permettere all'imprenditore in stato di crisi di tentare, con l'accordo dei creditori, il risanamento della propria esposizione debitoria, utilizzando uno strumento dal contenuto ampio e flessibile.

Ed invero il debitore, nel negoziare il contenuto dell'accordo con i propri creditori, può pattuire il pagamento degli stessi in misura integrale, parziale, dilazionata, senza il timore di violare il principio della *par conditio creditorum*: i creditori, infatti, possono liberamente scegliere di non aderire all'accordo proposto che, seppur omologato, non produce effetti nei confronti degli stessi, essendogli in ogni caso garantito il pagamento integrale dei rispettivi crediti nel rispetto di centoventi giorni (che decorrono dall'omologazione, per i crediti già scaduti a quella data, dalla scadenza, per i crediti non ancora scaduti al momento dell'omologazione dell'accordo).

Alla luce delle peculiarità che caratterizzano la procedura su descritta<sup>69</sup> e, soprattutto, dei risultati positivi cui la stessa può condurre in termini di risanamento dell'impresa, non può che recepirsi positivamente la scelta di riconoscere anche all'imprenditore agricolo la possibilità di accedere all'istituto e, conseguentemente, di tentare il salvataggio della propria impresa in crisi, attraverso un accordo con la maggioranza qualificata dei creditori.

### **1.3.3.2. LA TRANSAZIONE FISCALE EX ART. 182-TER L.F.**

L'istituto della transazione fiscale permette all'imprenditore di regolare le proprie posizioni debitorie con l'erario o con gli enti di previdenza attraverso un piano che preveda il pagamento dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle Agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assisten-

---

<sup>69</sup> Peraltro, ai sensi dell'art. 67, comma 3, lett e) L.F., gli atti, i pagamenti e le garanzie posti in essere in esecuzione dell'accordo di ristrutturazione omologato non sono soggetti all'azione revocatoria fallimentare. Un ulteriore beneficio è sancito dall'art. 217-bis L.F., che prevede l'esenzione del debitore da determinati reati fallimentari (art. 216, comma 3, L.F. e art. 217 L.F.) anche in relazione ai pagamenti e alle operazioni compiuti in esecuzione di un accordo di ristrutturazione omologato.

za obbligatorie e dei relativi accessori<sup>70</sup>, sia privilegiati che chirografi<sup>71</sup>, mediante la fissazione di nuove scadenze dilatate nel tempo, ovvero attraverso una decurtazione del loro ammontare<sup>72</sup>.

Trattasi di un procedimento attivabile nell'ambito di una procedura di concordato preventivo o di un accordo di ristrutturazione: la proposta ex art. 182-ter L.F., infatti, può autonomamente integrare il piano alla base della proposta di concordato preventivo di cui all'art. 160 L.F.<sup>73</sup>, ovvero inserirsi nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis L.F.<sup>74</sup>, di talché, per l'ammissione alla procedura di transazione fiscale, si rende necessaria la preliminare verifica degli stessi presupposti richiesti dall'art. 160 L.F. e dall'art. 182-bis L.F., ossia lo stato di crisi o di in-

70 Il comma 81 della legge di Bilancio 2017 (legge 11 dicembre 2016, n. 232) ha modificato l'istituto della transazione con riferimento al pagamento dei debiti aventi ad oggetto l'IVA e le ritenute operate e non versate, con ciò conformandosi ai principi espressi dalla Corte di Giustizia europea con la sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/14, in tema di falcidia di IVA e ritenute. Al riguardo, non può sottacersi che la precedente versione dell'art. 182-ter L.F. ammetteva unicamente la dilazione del pagamento dell'IVA e delle ritenute, escludendo la possibilità di un pagamento parziale di tali tributi. Per un più analitico approfondimento sul tema, si rinvia a due documenti della FNC, *La falcidia del credito IVA tra concordato preventivo e transazione fiscale: cosa cambia dopo la sentenza della CGCE (7 aprile 2016 causa C-546/14)*, giugno 2016, e *Ancora sulla intangibilità del credito IVA nelle procedure alternative al fallimento: l'efficacia vincolante della sentenza Degano Trasporti e il ruolo del professionista attestatore*, luglio 2016, nonché al documento del CNDCEC, *L'(in)falcidiabilità del credito IVA*, luglio 2016.

71 L'art. 182-ter, L.F., in riferimento al grado di soddisfazione dei crediti, prevede un trattamento differenziato a seconda della natura degli stessi: se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale di soddisfazione, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore, oppure che vantano una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografi ovvero, nel caso di suddivisioni in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.

72 Cfr. R. ACIERNO, *La transazione fiscale secondo l'Agenzia delle entrate*, in *Il fallimentarista*. Per un più generale approfondimento sull'evoluzione normativa e giurisprudenziale in materia di transazione fiscale si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 19/E del 2015.

73 A seguito dell'entrata in vigore della legge di Bilancio 2017 (legge 11 dicembre 2016, n. 232), il piano deve prevedere la soddisfazione dei tributi e dei contributi (e rispettivi accessori) in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione. Tale valore deve essere quantificato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), L.F.

74 Il comma 81 della legge di Bilancio 2017 ha specificato che l'attestazione richiesta dall'art. 182-bis, comma 1, L.F., relativamente ai crediti fiscali, deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili e che tale punto costituisce oggetto di una specifica valutazione da parte del tribunale.

solvenza dell'impresa e la qualifica di imprenditore commerciale non piccolo, ovvero di imprenditore agricolo.

Ne consegue, altresì, che al di fuori dei suddetti procedimenti, non vi è possibilità di transigere il debito tributario, se non secondo tramite gli strumenti "deflattivi" del contenzioso previsti dalla legislazione tributaria speciale<sup>75</sup>, in ossequio al principio generale di indisponibilità e irrinunciabilità del credito tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria<sup>76</sup>.

Poiché, come più volte rilevato, l'imprenditore agricolo è escluso dall'applicazione delle disposizioni in materia di fallimento e concordato preventivo, l'analisi che segue si concentrerà unicamente sulla proposta di transazione fiscale nell'ambito degli accordi di ristrutturazione, come disciplinata dall'art. 182-ter, ultimo comma, L.F.<sup>77</sup> (evidenziandosi, in ogni caso, che l'iter procedurale è pressoché analogo a quello previsto per la proposta nell'ambito del concordato preventivo). In relazione agli aspetti procedurali, la norma prevede il deposito della proposta di transazione fiscale unitamente alla documentazione di cui all'art. 161 L.F.<sup>78</sup>, presso il Concessionario del servizio nazionale della riscossione e l'Agenzia delle entrate territorialmente competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore; inoltre, ai sensi dell'art. 182-ter, ultimo comma, L.F., alla proposta deve essere allegata la dichiarazione sostitutiva, resa dal debitore o dal suo legale rappresentante, che la documentazione suindicata rappresenta fedelmente

---

75 Così M. POLLIO, *La transazione fiscale*, in *Fallimento e altre procedure concorsuali* (diretto da) G. FAUCEGLIA – L. PANZANI, 2009, vol. 3, 1840.

76 Ed invero l'istituto della transazione, se è tipico nell'ambito della normativa civilistica (cfr. art. 1965 c.c.), rappresenta un istituto del tutto sconosciuto nella legislazione tributaria, dove è tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario. Al riguardo, si è espressa l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 40/E del 2008, sottolineando la speciale natura della normativa in tema di transazione fiscale che, in quanto derogatoria di regole generali, deve necessariamente essere di stretta interpretazione; lo stesso principio è stato confermato anche dalla Corte Cost., sent. 25 luglio 2014 n. 225.

77 La possibilità per l'impresa in crisi di ricorrere alla transazione fiscale nell'ambito degli accordi di ristrutturazione ex art. 182-bis L.F. è stata introdotta dall'art. 16, comma 5, D. Lgs. 12 settembre 2007 n. 169.

78 Si veda la nt. 65).

ed integralmente la situazione dell'impresa, con particolare riguardo alle poste attive del patrimonio<sup>79</sup>.

Gli uffici tributari, a loro volta, allo scopo di definire il quadro effettivo della posizione fiscale del contribuente, devono porre in essere una serie di adempimenti: l'Agente della riscossione, non oltre trenta giorni dalla data di presentazione della domanda, è tenuto ad inviare al debitore una certificazione attestante l'entità del debito tributario iscritto a ruolo, scaduto o sospeso, inclusi interessi e sanzioni; nello stesso termine, al fine di pervenire al consolidamento del debito fiscale, l'ufficio territorialmente competente deve procedere alla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni ed alla notifica dei relativi avvisi di irregolarità, unitamente ad una certificazione attestante l'entità sia dei debiti già noti al contribuente, perché iscritti a ruolo o relativi ad accertamenti già notificati, pur se non definitivi, sia di quelli derivanti da ruoli vistati, ma non ancora consegnati al concessionario. Nei trenta giorni successivi alla presentazione della proposta, l'Amministrazione finanziaria deve esprimersi sulla stessa e l'eventuale assenso manifestato equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti<sup>80</sup>.

L'art. 182-ter, ultimo comma, L.F., prevede la revoca di diritto degli effetti della transazione conclusa nell'ambito degli accordi di ristrutturazione laddove il debitore non esegua integralmente il pagamento dei debiti fiscali, entro novanta giorni dalle scadenze previste.

In tal modo, si è inteso non solo tutelare gli enti creditori, ma altresì prevenire forme di abuso dell'istituto e responsabilizzare il debitore, imponendogli di adempiere agli obblighi assunti in un determinato arco temporale, pena la revoca di diritto dell'accordo transattivo.

Concludendo, si ripropongono le stesse osservazioni positive mosse sull'estensione all'imprenditore agricolo degli accordi di ristruttu-

---

79 Le eventuali dichiarazioni sostitutive non veritiere integrano la fattispecie penale di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, di cui all'art. 11, comma 2, D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74.

80 L'assenso alla proposta di transazione è espresso, previo parere favorevole della Direzione regionale competente, con atto del Direttore dell'ufficio periferico competente, relativamente ai tributi non iscritti a ruolo ovvero non ancora consegnati all'Agente della riscossione alla data di presentazione della domanda, con atto del Concessionario della riscossione, su indicazione del Direttore d'Ufficio, in riferimento ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati all'Agente della riscossione.

zione, ancor più significative in relazione alla transazione fiscale ladove si consideri che lo stato di crisi o di insolvenza dell'impresa può dipendere, in gran parte, anche dalle passività tributarie.

### **1.3.3.3. I PROCEDIMENTI DI COMPOSIZIONE DELLA CRISI DA SOVRAINDEBITAMENTO ACCESSIBILI ALL'IMPRENDITORE AGRICOLO**

La legge 27 gennaio 2012 n. 3<sup>81</sup> (di seguito, L. 3/2012) ha introdotto nel nostro ordinamento dei procedimenti destinati a porre rimedio alle situazioni di sovraindebitamento non soggette né assoggettabili alle vigenti procedure concorsuali, così da fornire uno strumento di gestione negoziale della crisi anche ai soggetti non fallibili, tra cui, dunque, anche l'imprenditore agricolo<sup>82</sup>.

Il presupposto oggettivo per l'accesso alle procedure è lo stato di sovraindebitamento del soggetto, dovendosi intendere per tale la situazione di perdurante squilibrio tra le obbligazioni assunte e il patrimonio prontamente liquidabile per farvi fronte, che determina la rilevante difficoltà di adempiere le proprie obbligazioni, ovvero la definitiva incapacità di adempierle regolarmente<sup>83</sup>.

---

81 Per l'evoluzione del quadro normativo sui procedimenti di sovraindebitamento si rimanda alla nt. 59).

82 La platea dei destinatari della norma è ampia ed eterogenea, ancor più in considerazione del fatto che i soggetti che possono accedere alle procedure di cui alla L. 3/2012 sono individuati in senso negativo, ossia escludendo coloro che sono assoggettabili a procedure concorsuali diverse da quelle disciplinate dalla stessa legge. Cfr. sul punto, F. MACARIO, *Finalità e definizioni*, in *La "nuova" composizione della crisi da sovraindebitamento*, in *Il civilista*, 2013, 17. Fanno eccezione i consumatori, individuati positivamente, cui la legge dedica una apposita procedura, le *start up* e l'impresa agricola, espressamente annoverata tra i beneficiari dei procedimenti di composizione della crisi (cfr. art. 7, comma 2-bis, L. 3/2012). In ogni caso, è pacifico che tra i soggetti non fallibili rientrano, a titolo esemplificativo, l'imprenditore commerciale sotto-soglia, l'imprenditore commerciale sopra-soglia ma con debiti inferiori ad € 30.000, 00 (che, ai sensi dell'art. 15, comma 9, L.F., non può essere dichiarato fallito), nonché i sovraindebitati civili, quali gli enti privati non commerciali, i professionisti e gli altri lavoratori autonomi. Per un maggior approfondimento sul tema si rinvia al documento del CNDECEC, *Linee guida sulla crisi da sovraindebitamento*, 2015.

83 Art. 6, comma 2, lett. a), L. 3/2012. Il concetto di sovraindebitamento, dunque, si differenzia dallo stato di insolvenza come definito dall'art. 5, L.F. (*lo stato di insolvenza si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrano che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni*), poiché ricomprende non solo l'incapacità definitiva di far fronte alle obbligazioni assunte, ma altresì una situazione di difficoltà temporanea ad adempierle (dunque, reversibile), facendo specifico riferimento ad una sproporzione perdurante, dunque non momentanea, che deve risultare dal rapporto tra l'ammontare delle passività e il patrimonio prontamente

I procedimenti introdotti dalla legge in esame sono tre, alternativi l'uno all'altro:

1. l'accordo di composizione della crisi, attraverso il quale il debitore è ammesso a presentare ai propri creditori una proposta che preveda la ristrutturazione dei propri debiti e la soddisfazione, anche parziale, dei crediti attraverso qualsiasi forma (anche mediante cessione dei crediti futuri) sulla base di un piano che soddisfi i requisiti di legge di cui all'art. 7, comma 1, L. 3/2012<sup>84</sup>;
2. il piano del consumatore, che differisce dall'accordo di cui sopra sia sotto il profilo del presupposto soggettivo di accesso alla procedura, essendo la stessa riservata solo al sovraindebitato-consumatore, sia in relazione al fatto che il piano non è sottoposto all'approvazione dei creditori;
3. la liquidazione del patrimonio del debitore.

Ne consegue che solo il consumatore, inteso come il debitore persona fisica che ha assunto obbligazioni esclusivamente per scopi estranei all'attività imprenditoriale e professionale eventualmente svolta<sup>85</sup>, può

liquidabile, intendendosi per tale la sommatoria dei valori patrimoniali che, in un breve lasso di tempo, sia agevole trasformare in denaro per adempiere regolarmente le obbligazioni assunte.

84 Il piano deve: assicurare il regolare pagamento dei titolari di crediti impignorabili, prevedere le scadenze e le modalità di pagamento, anche se suddivisi in classi, indicare le eventuali garanzie rilasciate per l'adempimento dei debiti e le modalità per la eventuale liquidazione dei beni; può inoltre prevedere la soddisfazione non integrale dei crediti muniti di privilegio, pegno o ipoteca, purché ne sia assicurato il pagamento in misura non inferiore a quella realizzabile sul ricavato in fase di liquidazione. Nel campo di applicazione delle procedure in commento rientrano anche i debiti di natura tributaria, pur se, con riferimento ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto e alle ritenute operate e non versate, il piano, allo stato attuale, può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento. Il piano di cui all'art. 7 L. 3/2012, inoltre, può anche prevedere l'affidamento del patrimonio del debitore ad un liquidatore, nominato dal giudice, in possesso dei requisiti di cui all'art. 28, L.F. (vedi *sub* nt. 90).

85 Art. 6, comma 2, lett. b). Sul punto, si veda Cass., 1 febbraio 2016 n. 1869, che ha enunciato il seguente principio di diritto sulla nozione di consumatore: *"ai sensi della legge 27 gennaio 2012 n.3, la nozione di consumatore per essa abilitato al piano, come modalità di ristrutturazione del passivo e per le altre prerogative ivi previste, non ha riguardo in sé e per sé ad una persona priva, dal lato attivo, di relazioni d'impresa o professionali, invero compatibili se pregresse ovvero attuali, purché non abbiano dato vita ad obbligazioni residue, potendo il soggetto anche svolgere l'attività di professionista o imprenditore, invero solo esigendo l'art. 6, co. 2, lett. b) una specifica qualità della sua insolvenza finale, in essa cioè non potendo comparire obbligazioni assunte per gli scopi di cui alle predette attività ovvero comunque esse non dovendo più risultare attuali, essendo consumatore solo il debitore che, persona fisica, risulti aver contratto obbligazioni — non soddisfatte al momento della*

beneficiare di tutte e tre gli strumenti, mentre per le altre categorie di soggetti non fallibili la scelta alternativa è tra le restanti due procedure in relazione alle quali, pertanto, si concentrerà la presente analisi. Prima di approfondirne i tratti maggiormente caratterizzanti, è doveroso dare conto del ruolo cardine rivestito in tutte e tre le procedure dall'Organismo di composizione della crisi (OCC), definito dall'art. 2, comma 1, lett. d), del D.M. 202/2014<sup>86</sup>, quale articolazione interna di uno degli enti pubblici individuati dallo stesso regolamento<sup>87</sup> e stabilmente destinato all'erogazione del servizio di gestione della crisi da sovraindebitamento, ai sensi dalla L. 3/2012<sup>88</sup>.

A questa nuova figura il legislatore ha inteso attribuire molteplici funzioni, come si vedrà essenzialmente riconducibili alla funzione di ausilio del debitore nella ricerca di una soluzione tempestiva della crisi, nella predisposizione della proposta, nel confezionamento del piano e nell'esecuzione dello stesso<sup>89</sup>.

Peraltro, giova rilevare che i compiti e le funzioni attribuite all'OCC possono essere svolti anche da un notaio o da un professionista (o da una società tra professionisti), in possesso dei requisiti di cui all'art. 28 L.F.<sup>90</sup>, nominati dal presidente del tribunale o dal giudice da lui delegato. Ne consegue che il sovraindebitato può attualmente esercitare entrambe le opzioni concessegli dalla legge 3/2012: può chiedere al

---

*proposta di piano - per far fronte ad esigenze personali o familiari o della più ampia sfera attinente agli impegni derivanti dall'estrinsecazione della propria personalità sociale, dunque anche a favore di terzi, ma senza riflessi diretti in un'attività d'impresa o professionale propria".*

86 Trattasi del regolamento recante i requisiti di iscrizione nel registro degli organismi di composizione della crisi, emanato ai sensi dell'art. 15, comma 3, L. 3/2012 e successive modificazioni.

87 Gli OCC possono essere costituiti dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dalle istituzioni universitarie pubbliche, nonché presso le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, il segretariato sociale e gli ordini professionali degli avvocati, dei commercialisti ed esperti contabili e dei notai, anche quando associati tra loro. Cfr. art. 4, comma 1 e 2, D.M. 202/2014.

88 Cfr. art. 15, comma 1, L. 3/2012.

89 Cfr. art. 7, comma 1, art. 13, comma 2, art. 15, comma 5, L. 3/2012. Per quanto attiene all'organizzazione e al funzionamento degli OCC, si rinvia al documento del CNDCEC, *Bozza di Regolamento degli Organismi di composizione della crisi da sovraindebitamento*, maggio 2016.

90 L'art. 28 L.F., individua i requisiti per la nomina a curatore, stabilendo che possono svolgere tale funzione: gli avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ragionieri commercialisti, anche in associazione tra di loro o per mezzi di una società tra professionisti; coloro che abbiano svolto funzioni di amministrazione, direzione e controllo in società per azioni, dando prova di adeguate capacità imprenditoriali e purché non sia intervenuta nei loro confronti dichiarazione di fallimento.

Tribunale la nomina di un professionista facente funzioni di OCC che sia in possesso dei requisiti di cui all'art. 28, L.F., ovvero direttamente rivolgersi all'OCC competente per territorio<sup>91</sup>.

Passando all'analisi dei procedimenti e soffermandoci più approfonditamente sulla procedura di accordo, è doveroso innanzitutto evidenziare che, così come nell'accordo di ristrutturazione *ex art. 182-bis* L.F., il procedimento si svolge in due fasi: una negoziale, volta a ricercare una soluzione concordata con una parte qualificata del ceto creditorio ed una giudiziale, finalizzata ad ottenere l'omologazione dell'accordo raggiunto<sup>92</sup>. Tuttavia, nel procedimento in esame, il debitore, ai fini dell'omologa, deposita presso il tribunale territorialmente competente non un accordo già concluso, bensì una proposta di accordo di ristrutturazione dei debiti, formulata con l'ausilio dell'OCC, da sottoporre all'approvazione dei creditori che, ai fini dell'omologazione, devono rappresentare almeno il sessanta per cento dei crediti<sup>93</sup>.

Per consentire al giudice e ai creditori di conoscere l'effettiva esposizione debitoria e la situazione patrimoniale del debitore, lo stesso è tenuto ad allegare alla proposta i seguenti documenti: l'elenco di tutti i creditori, con l'indicazione delle somme dovute, di tutti i beni del debitore e degli eventuali atti di disposizione compiuti negli ultimi cinque anni (corredati dalle dichiarazioni dei redditi degli ultimi tre anni), una preliminare attestazione sulla fattibilità del piano a cura dell'OCC, l'elenco delle spese correnti necessarie al sostentamento suo e della sua famiglia e da ultimo, nell'ipotesi in cui il debitore svolga attività d'impresa, le scritture contabili degli ultimi tre anni<sup>94</sup>.

91 Cfr. art. 15, comma 9, L. 3/2012.

92 L'omologazione, ai sensi dell'art. 12, comma 3-bis, L. 3/2012, deve intervenire nel termine di sei mesi dalla presentazione della proposta.

93 Ai fini del raggiungimento della maggioranza non sono computati né i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, a meno che gli stessi non rinuncino in tutto o in parte al diritto di prelazione, né il coniuge del debitore, i suoi parenti e affini entro il quarto grado, i cessionari o aggiudicatari dei loro crediti da meno di un anno prima della proposta.

94 Sul punto, si rileva che, seppur l'imprenditore agricolo è esonerato dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili di cui all'art. 2214 c.c., lo stesso, per far sì che la sua proposta di accordo sia ammissibile, è in ogni caso tenuto a produrre tutta la documentazione idonea a ricostruire compiutamente la sua situazione economica e patrimoniale (cfr. art. 7, comma 2, lett. d) L. 3/2012). In argomento, si rinvia a T. SANNINI-T. STANGHELLINI, *L'imprenditore agricolo insolvente tra fallimento e sovraindebitamento: un caso nel florovivaismo pistoiese*, 2015, in *Il caso.it*.

Successivamente al deposito della proposta di accordo il giudice, laddove ritenga che la stessa soddisfi i requisiti di ammissibilità previsti dalla legge<sup>95</sup>, ne ordina la comunicazione ai creditori e fissa l'udienza con decreto. Con lo stesso decreto dispone il blocco delle azioni esecutive individuali e dei sequestri conservativi sino al momento in cui il provvedimento di omologazione diventa definitivo, nonché il divieto, per i creditori aventi titolo o causa anteriore, di acquistare diritti di prelazione sul patrimonio del debitore (c.d. *automastic stay*)<sup>96</sup>. Pertanto, gli effetti protettivi del patrimonio del sovraindebitato si verificano a prescindere da una specifica richiesta del debitore in tal senso, ovvero da una valutazione discrezionale del giudice che, ai fini dell'emissione del decreto, è chiamato unicamente a valutare i requisiti di ammissibilità della proposta, il contenuto del piano e la documentazione allegata.

Almeno dieci giorni prima dell'udienza i creditori sono tenuti a comunicare all'OCC il proprio consenso alla proposta, fermo restando che, se nello stesso termine non perviene alcuna dichiarazione di dissenso, il consenso si ritiene ugualmente prestato; se l'accordo viene raggiunto con la maggioranza suddetta, l'OCC trasmette una relazione sui consensi a tutti i creditori che, nei dieci giorni successivi al ricevimento della stessa, possono sollevare le eventuali contestazioni; in mancanza, l'OCC trasmette al giudice la relazione, le eventuali contestazioni e un'attestazione definitiva sulla fattibilità del piano e sulla veridicità dei dati aziendali.

All'udienza il giudice, verificato il raggiungimento della percentuale richiesta e l'assenza di iniziative o atti in frode ai creditori, omologa l'accordo che diviene obbligatorio per tutti i creditori anteriori all'a-

95 Ci si riferisce ai requisiti di cui agli artt. 7, 8 e 9 L. 3/2012, cui si rinvia. Si ritiene unicamente doveroso precisare che, ai sensi dell'art. 7, comma 2, L. 3/2012, la proposta è inammissibile quando il debitore, anche consumatore: è soggetto a procedure concorsuali, ha fatto ricorso, nei precedenti cinque anni, ai procedimenti di cui alla stessa legge (con l'evidente finalità di evitare l'abuso dell'istituto della composizione), ha subito, per cause a lui imputabili, uno dei provvedimenti di cui agli artt. 14 e 14-bis (che disciplinano i casi in cui l'accordo sia stato annullato o risolto e le ipotesi di revoca e cessazione degli effetti dell'omologazione del piano del consumatore), ha fornito una documentazione che non consente di ricostruire compiutamente la sua situazione economica e patrimoniale.

96 Ai sensi dell'art. 10, comma 2, lett. c), L. 3/2012, la sospensione non opera nei confronti dei titolari di crediti impignorabili.

pertura del procedimento e che produce, altresì, l'effetto di impedire ai creditori con titolo o causa posteriore, di procedere esecutivamente sui beni oggetto del piano relativo all'accordo omologato; in caso di contestazioni sulla convenienza del piano da parte dei creditori che non vi hanno aderito (o che risultino esclusi) il giudice può disporre, in ogni caso, l'omologazione, laddove ritenga che il credito possa essere soddisfatto dall'accordo in misura non inferiore all'alternativa liquidatoria, di cui agli artt. 14-ter e ss. L. 3/2012.

La procedura liquidatoria, peraltro, oltre a costituire uno dei procedimenti attivabili *ab initio* dal soggetto in stato di sovraindebitamento, può derivare anche da una conversione delle procedure di composizione della crisi già avviate, che viene disposta dal giudice, su istanza del debitore o dei creditori, al ricorrere delle ipotesi di annullamento dell'accordo (o di cessazione degli effetti dell'omologazione del piano del consumatore di cui all'art. 14-bis, comma 2, lett. a) L. 3/2012) nonché nei casi di risoluzione per inadempimento dell'accordo per cause imputabili al debitore<sup>97</sup>.

In relazione al procedimento di liquidazione del patrimonio, senza alcuna pretesa di esaustività, si evidenzia che i presupposti oggettivi e soggetti di accesso alla procedura sono i medesimi previsti per l'accordo di composizione della crisi, così come, ai fini dell'ammissibilità della domanda di liquidazione, il debitore è tenuto a depositare, presso il Tribunale territorialmente competente, la stessa documentazione su indicata, da integrare con l'inventario di tutti i beni e con una relazione particolareggiata dell'OCC<sup>98</sup> da cui emergano, in particolar modo, le cause dell'indebitamento e della diligenza impiegata dal debitore nell'assumere volontariamente le obbligazioni, nonché le esposizioni delle ragioni di incapacità dello stesso ad adempiervi.

---

<sup>97</sup> Per la disciplina dell'impugnazione e della risoluzione dell'accordo, si rimanda all'art. 14. L. 3/2012.

<sup>98</sup> Ai sensi dell'art. 14-ter, comma 3, L. 3/2012, la relazione particolareggiata dell'OCC deve contenere anche il resoconto sulla solvibilità del debitore persona fisica negli ultimi cinque anni, l'indicazione della eventuale esistenza di atti del debitore impugnati dai creditori e il giudizio sulla completezza e attendibilità della documentazione depositata a corredo della domanda.

Con il decreto di apertura della liquidazione il giudice nomina un liquidatore<sup>99</sup>, le cui funzioni possono essere svolte dallo stesso OCC e dispone, sino alla chiusura della procedura, il blocco delle azioni esecutive e cautelari, analogamente a quanto già rilevato in relazione al decreto di ammissibilità della proposta di accordo di composizione della crisi<sup>100</sup>.

Il liquidatore nominato, quindi, procede, all'inventario dei beni, comunicando ai creditori le modalità e le tempistiche di presentazione delle domande di partecipazione alla liquidazione<sup>101</sup> e, dopo aver esaminato le stesse, predispone un progetto di stato passivo da sottoporre agli interessati che hanno quindici giorni di tempo per presentare le rispettive osservazioni, in mancanza delle quali il liquidatore approva lo stato passivo<sup>102</sup>.

Successivamente, ed entro trenta giorni dall'inventario dei beni, il liquidatore elabora un programma di liquidazione e lo deposita presso la cancelleria del giudice, dandone altresì comunicazione al debitore e ai creditori.

In relazione alle attività poste in essere dal liquidatore nella fase di esecuzione del programma di liquidazione, è sufficiente rilevare che il liquidatore, il quale amministra i beni che compongono il patrimonio del debitore, deve porre in essere le operazioni di vendita tramite procedure competitive, avvalendosi di soggetti specializzati e assicurando la partecipazione degli interessati mediante le opportune forme di pubblicità.

Il giudice, sentito il liquidatore e verificata la conformità degli atti dispositivi al programma di liquidazione, autorizza lo svincolo delle somme<sup>103</sup>, ordinando la cancellazione della trascrizione del pignoramento

99 La nomina si rende necessaria laddove il liquidatore non sia già stato nominato, su proposta dell'OCC, durante la fase di esecuzione dell'accordo, ai sensi dell'art. 13, comma 1, L. 3/2012.

100 Per gli altri effetti riconducibili all'emissione del decreto di apertura della liquidazione si veda l'art. 14-*quinquies*, L. 3/2012.

101 Cfr. art. 14-*septies* L. 3/2012.

102 Se il liquidatore ritiene fondate le osservazioni, predispone un nuovo progetto di stato passivo; in presenza di contestazioni non superabili, invece, è tenuto a rimettere gli atti al giudice che lo ha nominato, il quale provvederà alla definitiva formazione del passivo.

103 I crediti sorti in occasione o in funzione della liquidazione sono soddisfatti con precedenza rispetto agli altri, fatta eccezione per il ricavato della liquidazione dei beni oggetto di pegno o ipoteca, per la parte destinata ai creditori garantiti; i beni e i crediti sopravvenuti nei quattro anni successivi

e delle iscrizioni relative ai diritti di prelazione, nonché di ogni altro vincolo e, una volta accertata la completa esecuzione del programma di liquidazione<sup>104</sup>, dispone con decreto la chiusura della procedura. In definitiva, il legislatore ha colmato il vuoto normativo in materia di insolvenza di tutti i soggetti esclusi dall'ambito di applicazione della attuale legge fallimentare, accordando agli stessi, al ricorrere delle condizioni previste dalla legge, l'opportunità di beneficiare del c.d. *fresh start*, ossia della possibilità di liberarsi definitivamente delle situazioni debitorie pregresse<sup>105</sup> e di iniziare una nuova attività imprenditoriale nonché, in riferimento al debitore – consumatore, di eliminare il peso, potenzialmente perpetuo, dell'indebitamento<sup>106</sup>.

---

al deposito della domanda di liquidazione, invece, costituiscono oggetto della stessa ed è onere del debitore integrare l'inventario dei beni da liquidare.

104 La procedura, per espressa previsione dell'art. 14-*nonies*, comma 5, L. 3/2012, ha una durata minima di quattro anni.

105 Per comprendere appieno gli effettivi benefici che l'impresa agricola può trarre dall'accesso alle procedure di sovraindebitamento, si rinvia, *ex multis*, alla decisione del Trib. Fermo, 26 ottobre 2015, che ha omologato un accordo di ristrutturazione dei debiti presentato da un'azienda agricola con garanzia di un terzo soggetto, consentendo alla stessa di ridurre significativamente i debiti maturati.

106 Ai sensi dell'art. 2740 c.c., infatti, il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri, fatte salve eventuali limitazioni di responsabilità previste dalla legge. Cfr. L. STANGHELLINI, *Fresh start: implicazioni di policy*, in *An. giur. ec.*, 2004, 2, 223.



## 2. Capitolo secondo - Profili tributari

---

### 2.1. Le imposte dirette e l'IRAP

---

*di Paola Rossi*

La fiscalità del settore agricolo è disciplinata da un insieme di norme alquanto articolato le cui giustificazioni derivano dalle peculiarità e dal tipo di attività svolta. Il novellato art. 119 cost., poi, sancendo il principio di autonomia finanziaria delle Regioni, comporta un'ulteriore differenziazione del prelievo in ambito locale. Il federalismo fiscale, infatti, collega il gettito al territorio che lo produce, ispirandosi a efficienza e virtuosità, e ciò è di particolare rilevanza in agricoltura, di esclusiva competenza regionale, secondo l'art. 117, co. 4 cost., come modificato a seguito del processo di revisione delle funzioni statali e regionali avviato nel 2001 con la riforma del Titolo V.

Le agevolazioni accordate si giustificano, poi, quali politiche in favore del settore agricolo tese alla riduzione dei costi e capaci di portare ad un incremento del reddito non tramite maggiori introiti, ma attraverso la diminuzione delle spese. Tra queste ultime vanno annoverate le misure volte al contenimento del costo dei fattori di produzione, quali mezzi tecnici, carburante, oneri sul credito, ma anche la riduzione del costo del lavoro, attraverso i contributi agricoli previdenziali, assistenziali e l'assicurazione obbligatoria infortuni.

Il regime fiscale riservato all'agricoltura è, a sua volta, caratterizzato dalla presenza di regimi forfetari, riduzioni dell'imponibile e applicazione di aliquote ridotte.

Il ricorso a sistemi forfetari è quasi necessitato in relazione ad attività per le quali sussistono obiettive difficoltà per la puntuale individuazione dei costi, come appunto si verifica per le attività agricole "atipiche", che sono sempre esercitate in connessione con una attività

agricola principale (coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento di animali), utilizzando gli stessi beni e le stesse risorse, anche umane. Premesso quanto sopra, e prima di illustrare la disciplina fiscale riservata ai redditi fondiari, è necessario esaminare la figura dell'imprenditore agricolo così disciplinata dal codice civile, in quanto assai frequentemente la normativa fiscale richiama e presuppone quella civilistica.

L'imprenditore agricolo è colui che svolge, in forma individuale o societaria, una delle attività previste dall'art. 2135 c.c.<sup>1</sup>. La figura dell'imprenditore agricolo è stata ridisegnata dal D. Lgs. n. 228/2001 con il riconoscimento della multifunzionalità e pluriattività dell'impresa agricola, prevedendo oltre la coltivazione, l'allevamento e le attività connesse, anche l'offerta di altri beni e servizi per la collettività, l'agriturismo, la valorizzazione del territorio rurale, la ricezione e l'ospitalità e la produzione di energia<sup>2</sup>.

La norma codicistica, anche dopo la modifica legislativa, mantiene comunque la distinzione tra attività agricole principali e attività connesse. Quanto alle prime, ai fini che qui interessano, esse consistono nell'esercizio, anche congiunto, di una delle seguenti attività:

- a) coltivazione del fondo;
- b) selvicoltura;
- c) allevamento di animali.

Riguardo a queste ultime, nel secondo comma del novellato art. 2315 c.c. viene precisato che deve ricomprendersi nell'area dell'impresa

---

1 In argomento, M. GOLDONI, *Commento all'art. 1 del D. Lgs. n. 228 del 2001*, in *Riv. dir. agr.*, 2002, 220 e ss.; A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, Torino, 2006, 101; L. COSTATO, *Corso di diritto agrario italiano e comunitario*, Milano, 2008, 323 e ss.

2 Le modifiche normative che hanno interessato l'art. 2135 c.c., sono contenute, oltre che nell'art. 1 D. Lgs. n. 228/2001, relativo alla modernizzazione del settore agricolo, anche nel D. Lgs. n. 226/2001 relativo alla pesca e all'acquacoltura, nonché nel D. Lgs. n. 227/2001 riguardante il settore forestale e della silvicoltura. Per approfondimenti, sulle novità introdotte dai tre decreti, *ex multis*, F. ALBISINNI, *I tre decreti di orientamento della pesca e acquacoltura, forestale e agricolo*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2001, 754; A. ORLANDI, *La normativa fiscale e la nuova figura di imprenditore agricolo*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2001, I, 638; G. CATTELAN, *I riflessi fiscali della nuova nozione di imprenditore agricolo*, in *Corr. trib.*, 2002, 2745; I. CANFORA, *L'impresa agricola nell'interpretazione della giurisprudenza di Cassazione dopo la riforma del 2001*, in *Riv. dir. agr.*, 2011, II, 217 e ss.

agricola per “natura” ogni attività basata sullo svolgimento di un intero ciclo biologico, ovvero di una fase essenziale del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizza o può utilizzare il fondo o il bosco.

Con tale definizione, incentrata sul ciclo biologico, il legislatore ha inteso superare la precedente nozione, secondo la quale la “terra” rappresentava il fattore principale delle attività agricole, introducendo un criterio più coerente con lo sviluppo di una moderna agricoltura, che considera tale bene solo uno di quelli che concorre all’ottenimento dei prodotti agricoli<sup>3</sup>.

### 2.1.1. La coltivazione del fondo e la selvicoltura

L’attività in parola comprende, a titolo meramente esemplificativo (e non esaustivo), tutti quegli atti che impongono la preparazione del terreno agricolo, l’utilizzo delle attrezzature meccaniche, la potatura delle piante, l’acquisto di semi o piantine orticole da trapiantare, etc.<sup>4</sup>. Sono considerate attività che importano la coltivazione del fondo, secondo un consolidato filone giurisprudenziale e di prassi, anche quelle svolte in serra<sup>5</sup>.

3 Tale nuova definizione è particolarmente significativa con riferimento ad alcuni settori, come il florovivaismo e l’allevamento, per cui si può essere considerati produttori agricoli anche se la pianta o l’animale sono acquistati da terzi, a condizione che venga completato un ciclo biologico ovvero una fase necessaria dello stesso che comporta un incremento quali-quantitativo del prodotto (così Circ. 14 maggio 2004, n. 44/E).

4 Sul punto, per approfondimenti, v. GIORGIANNI – PALERMO – PARLAGRECO, *Corso di diritto agrario*, Roma, 1967, 91 e ss. In argomento, la dottrina ha ulteriormente osservato che “Non deve ritenersi corretta la valutazione della entità dei capitali impiegati nella coltivazione del fondo, né ci si deve soffermare sul fatto che la tecnologia offre mezzi sempre più sofisticati per una maggiore resa del terreno. Questo perché l’attività di coltivazione è sempre considerata produttiva di reddito agrario per espressa previsione legislativa a prescindere dalle modalità concrete in cui essa è esercitata (...)”, così M. CARDILLO, *Le attività qualificate fiscalmente redditi agrari*, in *Dir. giur. agr. amb.*, 2012, 542 e ss.

5 Si pensi, a titolo d’esempio, al florovivaismo e alla funghicoltura. Sul carattere agricolo delle attività vivaistiche, allorquando il terreno costituisce imprescindibile presupposto per svolgimento dell’attività, anziché mero mezzo di custodia delle piante, cfr. M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, I, Milano, 2006, 590 e ss. In argomento, v. anche la Ris. n. 9/2810 del 1981, che ha chiarito che “vanno ricondotte tra le attività rientranti nell’esercizio normale dell’agricoltura quelle di floricoltura nell’ambito di propri vivai e di collocamento delle piante sui fondi degli acquirenti. Per quanto riguarda, invece, le attività di manutenzione periodica delle piante vendute e di manutenzione di parchi pubblici e privati come giardiniere, le stesse sono da considerare di natura commerciale, risultando

Ai fini della qualificazione giuridica dell'attività agricola, l'utilizzo di mezzi meccanici, seppur avanzati sotto il profilo tecnologico, non impedisce all'attività di coltivazione di generare reddito agrario a condizione che sussista una stretta relazione tra le attrezzature impiegate e lo sfruttamento del fondo rustico<sup>6</sup>.

La silvicoltura consiste nella coltivazione del bosco, nella sua riproduzione e nella conservazione della sua consistenza e vi rientrano anche le attività dirette ad ottenere legname destinato al consumo senza che siano a tal fine necessarie ulteriori attività<sup>7</sup>.

### 2.1.2. L'allevamento di animali

Nella nuova formulazione dell'art. 2135 c.c., il riferimento *“all'allevamento del bestiame”* è stato sostituito con l'espressione *“allevamento di animali”*, il che consente di superare le interpretazioni restrittive della giurisprudenza, che aveva ricompreso nel termine bestiame soltanto gli animali da macello, da carne, da lavoro, da latte e da lana che tradizionalmente sono allevati sul fondo (ossia, bovini, ovini, suini, ca-

---

*del tutto estranee all'attività vivaistica, il cui ciclo deve considerarsi concluso con la vendita del prodotto*”. Nel senso che l'attività di produzione di funghi debba considerarsi agricola si è espressa la stessa amministrazione finanziaria, la quale ha altresì chiarito che genera reddito agrario anche quella finalizzata a produrre il micelio (in tal senso Ris. n. 20/E del 2006). Infine, nel caso in cui la produzione del fungo avvenga attraverso l'utilizzo di bancali o di ripiani, senza l'impiego diretto del suolo, in tal caso *“rientrano nel ciclo agrario soltanto le produzioni svolte su non più di due ripiani o bancali”* (così Ris. n. 148/E del 2000).

6 Così Cass. n. 6853/2011, che ha affermato che *“è qualificabile come attività agricola quella diretta alla coltivazione del fondo e costituente forma di sfruttamento del fattore terra, sia pure con l'ausilio delle moderne tecnologie, nonché quella connessa a tale coltivazione, che si inserisca nel ciclo dell'economia agricola”*.

7 Si pensi, ad esempio, alla legna da ardere. In tal senso, in dottrina, v. E. BASSANELLI, *Impresa agricola*, in *Commentario Scialoja e Branca*, 1973, 414; sulle novità introdotte dal D. Lgs. n. 227/2001, v. F. SALARIS, *Commento all'art. 8 D. Lgs. n. 227/2001*, in *Riv. dir. agr.*, 2001, 607 e ss. Dalla giurisprudenza di merito (CTR Toscana, Sez. II, n. 67/2002) è stato affermato che *“La vendita di prodotti del bosco, quando sia conseguenza della normale attività boschiva, rientra nell'espressa previsione dell'art. 2135 c.c., per cui anche il commercio del legname è da considerarsi “silvicoltura se tale alienazione avviene in assenza di altre operazioni aventi una propria rilevanza strutturale, economica e giuridica di natura industriale e/o commerciale”*. La giurisprudenza di legittimità (Cass., n. 1571/1985) ha considerato attività commerciale quella consistente nella *“trasformazione del legname estratto dai boschi, la quale conferisce al prodotto agricolo un diverso contenuto economico”*, per contro ha considerato attività agricola quella consistente nel decorticare le piante al fine di produrre sughero (Cass., n. 3154/1962).

prini ed equini), “restando escluse le attività zootecniche che hanno ad oggetto l'allevamento di animali diversi da quelli implicitamente contemplati nel comma 1 dell'art. 2135 c.c. (quali gli animali da cortile)”<sup>8</sup>.

Anche nell'allevamento, la finalità perseguita deve essere quella dello sviluppo e della crescita degli animali, dalla nascita allo sviluppo fisico degli stessi, anche se l'intero ciclo biologico non si svolge nell'ambito dell'impresa (rientrano, pertanto, nell'attuale nozione oltre ai bovini e ai suini, anche i conigli, i piccioni, le lepri, le pernici, i fagiani e le rane destinate all'alimentazione umana).

È agricola anche l'attività di piscicoltura (indipendentemente se l'allevamento avviene in acque dolci o in acque marine), mitilicoltura, ostricoltura, allevamento di rane ed altri molluschi e crostacei (indipendentemente se l'allevamento avviene in acque dolci, salate o salmastre) e l'acquacoltura<sup>9</sup>.

### 2.1.3. Le attività agricole connesse

In merito alla disciplina delle attività agricole in parola, anche prima della modifica dell'art. 2135 c.c., rilevava la distinzione tra attività connesse “tipiche”, e attività connesse “atipiche”<sup>10</sup>.

Erano considerate “tipiche” quelle previste nel secondo comma della norma e consistenti in attività “dirette alla trasformazione o all'alie-

8 Così Cass., n. 3152/71 e Cass., n. 1571/1985 in CIAN – TRABUCCHI, *Commentario breve al codice civile*, Padova, 2011, 3008, in cui la Suprema Corte aveva affermato che le attività di conigliicoltura, bachi-coltura, apicoltura e pollicoltura “possono acquistare carattere agricolo solo come attività connesse, se ed in quanto esercitate nell'ambito di impresa di coltivazione del fondo”. In tema di allevamento di cavalli da corsa, la giurisprudenza ha osservato che “è necessario distinguere a seconda che si tratti di mera attività di allevamento, nel qual caso l'attività svolta è da considerarsi agricola, o di selezione e addestramento dei quadrupedi al fine di avviarli alle corse, nel qual caso l'attività ha carattere commerciale” (così CTC, n. 4552/1982). In dottrina per l'interpretazione “estensiva” del termine bestiame, si rinvia a E. ROMAGNOLI, *L'impresa agricola*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. Rescigno, Torino, 2001, 967 e ss.

9 Sul punto, per approfondimenti, V. BUONOCORE, *Il “nuovo” imprenditore agricolo, l'imprenditore ittico e l'eterogenesi dei fini*, in *Giur. comm.*, 2002, I, 5; S. SPOLENTINI, *La normativa comunitaria ed interna in tema di acquacoltura. Elementi essenziali*, in *Riv. dir. agr.*, 1996, II, 388; F. BRUNO, *L'imprenditore ittico tra agrarietà e specialità dello statuto (La riforma del 2012)*, in *Riv. dir. agr.*, 2013, 97 e ss.

10 Per un approfondimento sulle attività connesse, anche alla luce della novella normativa del 2001, v. M. BIONE, *Imprenditore agricolo*, I), *Diritto privato*, in *Enc. giur. Treccani*, XX, agg. Roma, 2003; V. BUONOCORE, *Il nuovo imprenditore agricolo, l'imprenditore ittico e l'eterogenesi dei fini*, op. cit., 5 e ss.

nazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura", mentre per quelle "atipiche" si riteneva che le stesse fossero complementari, sia sotto il profilo economico che strumentale, alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura e all'allevamento del bestiame.

Anche dopo la novella normativa, è stato affermato in dottrina che, nonostante la lettera della norma sia stata modificata, con la previsione di ulteriori attività connesse, la distinzione tra attività tipiche ed atipiche risulta ancora valida<sup>11</sup>.

In ogni caso, ai fini della compiuta qualificazione giuridica delle attività agricole connesse, consistenti nella trasformazione, manipolazione, conservazione commercializzazione e valorizzazione di prodotti ottenuti "prevalentemente" dalla coltivazione del fondo (o dal bosco o dall'allevamento), costituisce dato di primaria rilevanza la (imprescindibile) coesistenza del presupposto *soggettivo* e di quello *oggettivo*. Circa il presupposto *soggettivo*<sup>12</sup>, esso impone che le predette attività siano svolte dall'imprenditore agricolo che esercita anche l'attività agricola principale<sup>13</sup>.

Quanto al profilo *oggettivo*, invece, occorre che le attività connesse abbiano ad oggetto prodotti che provengono, in *via prevalente*, dall'attività agricola principale (coltivazione del fondo, del bosco o allevamento di animali), pertanto, non è necessario che quest'ultima sia sempre esercitata su un prodotto proveniente dal fondo (bosco o allevamento) del soggetto che svolge l'attività principale, tuttavia, requisito essenziale è che venga rispettato l'accennato requisito della "prevalenza"<sup>14</sup>.

11 In tal senso F. CASADEI, *I tre decreti orientamento: della pesca e acquacoltura, forestale e agricolo*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2001, 736 e ss.

12 Sul punto, G. BONFANTE, *Le attività agricole per connessione*, in *La riforma dell'impresa agricola*, Milano, 2003, 89; M. COSSU, *La "nuova" impresa agricola tra diritto agrario e diritto commerciale*, in *Riv. dir. comm.*, 2003, II, 84; G. AULETTA - N. SALANITRO, *Diritto commerciale*, Milano, 2006, 8.

13 Quindi deve necessariamente esserci un'indefettibile "corrispondenza soggettiva" tra chi svolge l'attività agricola principale e colui il quale si dedica a quella agricola per connessione, in tal senso, *ex multis*, Cass., n. 774/1981 e Cass., n. 2767/1992.

14 Ciò non toglie che, per lo svolgimento delle attività connesse, il produttore agricolo possa anche utilizzare prodotti acquistati da soggetti terzi, purché in misura non superiore a quelli ottenuti dal proprio fondo, bosco o allevamento. La sussistenza della prevalenza nell'utilizzo di propri prodotti, rispetto a quelli acquistati da soggetti terzi, andrà verificata mediante confronto *quantitativo* nel

Tuttavia il descritto legame di accessorietà, di determinate attività all'attività agricola principale svolta dal soggetto, viene meno non soltanto quando viene violato il criterio della prevalenza, in quanto analogo risultato lo si raggiunge anche quando i prodotti acquistati da terzi per essere trasformati non appartengono allo stesso comparto produttivo di quelli ottenuti dal proprio fondo, così come la mera commercializzazione di prodotti acquistati da soggetti terzi, senza che gli stessi subiscano una qualche lavorazione e/o vengano assoggettati a processi di "trasformazione" prima della rivendita, non può essere considerata connessa, in quanto attività priva di qualsivoglia legame di strumentalità e complementarietà con l'attività agricola principale<sup>15</sup>. Infine, l'aspetto più innovativo della modifica normativa del 2001 è che viene riconosciuto per la prima volta carattere agricolo alla *fornitura di servizi*, a condizione che le prestazioni vengano svolte utilizzando prevalentemente attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata. Si concretizza in tal modo il ruolo "multifunzionale" dell'agricoltura, in virtù del quale l'impresa, pur restando fundamentalmente legata al settore agricolo, può realizzare anche attività che sconfinano in altri settori, quali l'industriale ed il terziario.

A tale ultimo proposito, infatti, mentre il legislatore del 2001 ha fatto rientrare nel novero delle attività connesse anche quella agrituristica, avente ad oggetto la *"ricezione e l'ospitalità"*<sup>16</sup>, quello del 2006 (art. 1, comma 423, della L. 23 dicembre 2005, n. 266) ha ricondotto tra queste

---

caso di prodotti di uguale tipologia, e in base *al valore normale* degli stessi nel caso in cui i prodotti da confrontare sono di specie diverse, in tal senso Circ. n. 44/E del 2004.

15 A tal proposito è stato osservato (G. P. TOSONI, *Società agricola, attività connesse, produzione di energia: aspetti fiscali*, in *Riv. dir. agr.*, 2009, 470 e ss.) che, affinché le attività connesse possano qualificarsi tali, e quindi generare reddito agrario, è rilevante la contestuale sussistenza di *quattro condizioni* e, segnatamente: 1) che i prodotti acquistati appartengano al medesimo comparto produttivo dei prodotti ottenuti sul fondo; 2) che i prodotti acquistati subiscano nell'ambito dell'azienda agricola una lavorazione che possa rappresentare un processo di manipolazione (qualora i prodotti acquistati vengano semplicemente rivenduti allo stato originario, l'attività è di commercializzazione e non rientra tra quelle agricole); 3) che i prodotti acquistati siano prevalenti in confronto a quelli prodotti sul fondo; 4) che i beni e le attività siano ricomprese tra quelli indicati nell'apposito decreto ministeriale (D.M. 5.8.2010).

16 Perché possa considerarsi sussistente la relazione di accessorietà tra l'attività agricola principale e quella agrituristica è necessario che siano rispettate le condizioni dettate dalla L. n. 96/2006. In tema di agriturismo, in dottrina, v. A. TIPALDI, *Il regime tributario e le problematiche fiscali dell'impresa agrituristica, Aspetti operativi*, in *Il diritto dell'agricoltura*, 2006, 121; S. BOLOGNINI, *Agiturismo, in Studium iuris*, 2009, 326; G. CARULLO, *Sulla qualificazione agrituristica*, in *Giur. comm.*, 2012, II, 667 e ss.

ultime anche la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché di carburanti e prodotti chimici ottenuti da vegetali derivanti prevalentemente dal fondo, poste in essere da produttori agricoli.

### 2.1.3.1. L'IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE

La figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale, in precedenza contenuta nell'art. 12 L. n. 153/1975, è stata sostituita con quella dell'*imprenditore agricolo professionale* (IAP), contenuta nell'art. 1, co. 1, D. Lgs. n. 99/2004 (successivamente modificato dal D. Lgs. n. 101/2005) che ne valorizza le capacità professionali.

Il riconoscimento della qualifica è, infatti, condizionato dal possesso da parte dell'imprenditore:

- › delle conoscenze e competenze professionali stabilite dall'art. 5 del Regolamento CE 17 maggio 1999, n. 1257/1999;
- › dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo;
- › ricavi da tali attività almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro<sup>17</sup>. Per gli imprenditori che operano nelle zone svantaggiate di cui allo stesso Regolamento, i suddetti requisiti sono ridotti al 25%;
- › che sia iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale prevista per il settore agricolo. È onere delle Regioni accertare i requisiti richiesti, salva la facoltà dell'INPS di svolgere le verifiche necessarie ai fini previdenziali<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Nel computo del reddito globale da lavoro sono escluse le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo. Per la determinazione del reddito globale ogni Regione delibera in merito e accerta ad ogni effetto il possesso dei requisiti richiesti.

<sup>18</sup> All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto alla gestione previdenziale e assistenziale, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

Anche i soggetti diversi dalle persone fisiche possono acquisire la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

In particolare, le società cooperative acquisiscono la qualifica:

- a) qualora il loro statuto preveda nell'oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole;
- b) se nella ragione sociale è inserita la dicitura "società agricola".

Le società di persone e di capitali sono considerate imprenditori agricoli professionali se lo statuto prevede quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole ed abbiano i seguenti requisiti:

- a) per le società di persone, qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari);
- b) per le società di capitali, quando almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

L'amministratore-IAP può apportare la qualifica di IAP ad un solo tipo di società: non potrà, pertanto, essere socio di società di persone (agricola) e amministratore di società (agricola) apportando ad entrambe la predetta qualifica.

### 2.1.3.2. LE IMPOSTE SUL REDDITO

La categoria dei *redditi fondiari* (artt. da 25 a 43 TUIR) comprende i proventi ritratti dai terreni o dai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto terreni o nel catasto edilizio urbano (art. 25 TUIR)<sup>19</sup>. Si tratta di una categoria reddituale che riguarda tutti i redditi generati dalla gestione di immobili, siano essi costituiti da un fondo agricolo o da un fabbricato civile.

<sup>19</sup> In argomento, v. M. INTERDONATO, *I redditi fondiari*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* diretta da F. TESAURO, Torino, 1994, I, 172; N. D'AMATI, *Redditi fondiari*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma, 1991.

I redditi fondiari si distinguono in *dominicali*, *agrari* e dei *fabbricati* e tale distinzione riprende un'articolazione tradizionale dell'imposizione immobiliare che distingue i redditi a seconda della relativa fonte di produzione. Le menzionate tipologie di fonte mostrano, tuttavia, una qualche omogeneità soltanto con riguardo all'elemento *oggettivo*, e cioè con riferimento alla presenza di un immobile come componente fondamentale della produzione, ma differiscono sensibilmente quanto alla struttura della fattispecie<sup>20</sup>.

I redditi dominicali e quelli dei fabbricati rappresentano, infatti, forme di produzione del reddito collegate alla realizzazione di un atto di gestione, consistente tipicamente nella messa a reddito dell'immobile (sotto questo profilo si presentano come "*redditi da cespite*").

Il reddito agrario, invece, costituisce una forma di produzione del reddito più complessa, avente ad oggetto la realizzazione di un'attività stabilmente funzionale allo sfruttamento della potenzialità produttiva del fondo agricolo attraverso la predisposizione di un idoneo assetto organizzativo (si tratta, dunque, di "*reddito da attività*").

Presupposto per la tassazione dei redditi fondiari è il *possesso dell'immobile* a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto, uso o altro diritto reale. È, infatti, espressamente stabilito che tali redditi concorrono a formare il reddito complessivo dei soggetti che li possiedono indipendentemente dalla relativa percezione per il solo fatto della titolarità di un diritto reale che abilita al possesso e, dunque, allo sfruttamento del bene<sup>21</sup> (art. 26, co. 1, TUIR).

Altro elemento caratteristico della tassazione dei redditi in esame è rappresentato dal peculiare sistema di determinazione mediante *casto*, facendo cioè ricorso ad una stima presuntiva e di tipo forfetario

20 In tema P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 211; Id., *Agricoltura e zootecnia*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991.

21 Nel caso di contitolarità della proprietà o di altro diritto reale o di coesistenza di più diritti reali si procede all'imputazione del reddito *pro-quota*, venendo imputato a ciascun contitolare la quota di reddito fondiario corrispondente al suo diritto (art. 26, co. 2). Se vi è stato trasferimento del possesso del terreno nel corso del periodo di imposta, il reddito viene imputato proporzionalmente al periodo di possesso (criterio *pro-tempore*) (art. 26, co. 3). Sia per il reddito dominicale che per il reddito agrario, il legislatore ha previsto e disciplinato l'ipotesi di perdite dovute a mancata coltivazione o ad eventi naturali, consentendo l'abbattimento del reddito in misure predeterminate (artt. 31 e 35 TUIR), in tal modo avvicinando la categoria dei redditi fondiari alle altre categorie ispirate a criteri di effettività.

del reddito ritraibile dall'utilizzo dei terreni e dei fabbricati a seconda delle loro caratteristiche<sup>22</sup>.

Il reddito così determinato costituisce un reddito *medio*, perché calcolato su una media di più anni, in modo da abbracciare un ciclo produttivo che tenga conto della rotazione delle colture e delle vicende favorevoli e sfavorevoli delle coltivazioni che possono succedersi negli anni, *ordinario* nel senso che trattasi del reddito ottenibile da un coltivatore di capacità normale e che applica le tecniche produttive generalmente adottate nella zona.

A fondamento della scelta del metodo catastale possono rintracciarsi, oltre al rispetto della tradizione (essendo, come è noto, il catasto la più antica forma di imposizione fondiaria), motivi di opportunità economica (la volontà di promuovere l'esercizio delle attività agricole e la gestione immobiliare in considerazione della minore produttività rispetto alle attività commerciali) ed amministrativa (per accertare in modo più agevole la materia imponibile).

Prescindendo dal profilo di legittimità costituzionale (profilo risolto nel senso della legittimità della disciplina catastale nella nota sentenza della Corte cost. n. 16/1965)<sup>23</sup>, il ricorso alla determinazione tramite sistema catastale sembra da ultimo essere stata messa in discussione dal processo di evoluzione economica per cui, da una concezione del fondo come fonte esclusiva dei redditi fondiari, si sta gradualmente passando ad una concezione del fondo come uno tra i vari fattori della produzione (insieme al capitale finanziario, ai beni strumentali e al lavoro) teleologicamente e funzionalmente collegati rispetto all'obiettivo della produzione di un risultato economico non più stabile e ripetitivo, ma variabile, il che dovrebbe portare al progressivo abbandono del sistema di determinazione catastale per adottarne uno analitico, più idoneo a verificare con maggiore attendibilità l'effettivo risultato, positivo o negativo, prodotto nell'esercizio.

22 Sul tema, v. A. PARLATO, *Il catasto dei terreni. Profilo giuridico*, Palermo, 1967; S. GHINASSI, *Catasto*, in *Enc. Dir.*, Agg. IV, Milano, 2000, 241; F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, 3 e ss.

23 Cfr. Corte cost., 31 marzo 1965, n. 16, in *Giur. cost.*, 1965, 169. Secondo la Corte "l'imposta costituisce anche un incentivo ad una congrua utilizzazione del bene e favorisce, tra l'altro, un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica ed un più ampio contributo al progresso materiale del Paese (artt. 3 e 4)".

### 2.1.4. Il reddito dominicale

Il *reddito dominicale* è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario riferibile al terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole (art. 27 TUIR). Si tratta, in sostanza, della parte di rendita catastale che va attribuita al possessore del terreno quale remunerazione figurativa della titolarità del fattore di produzione essenziale per lo svolgimento dell'attività agraria<sup>24</sup>.

La rendita catastale è determinata mediante l'applicazione di tariffe di estimo determinate per ciascuna unità colturale in dipendenza della qualità e classe di terreno<sup>25</sup> (art. 28, co. 1). In caso di sopravvenuta variazione nella quantità e nel prezzo dei prodotti e dei mezzi organizzativi occorrenti per la produzione agricola, e comunque ogni dieci anni, si deve procedere ad una revisione delle tariffe d'estimo sulla base di una procedura regolata dalla legge<sup>26</sup> (art. 28, co. 2 e ss.). Il reddito dominicale delle superfici adibite a serra o alla funghicoltura, in mancanza di una corrispondente qualità catastale, è determinato facendo ricorso alla tariffa di estimo più elevata in vigore nella provincia (art. 28, co. 4-bis).

Qualora si proceda ad una sostituzione della qualità di coltura applicata sul terreno si deve effettuare una variazione in aumento o in di-

24 Alla base della distinzione del reddito fondiario in dominicale ed agrario vi è il concetto che il reddito dei terreni è suddivisibile in quattro parti, che remunerano: a) la terra nel suo stato naturale; b) il capitale di miglioramento che vi è investito; c) il capitale di esercizio; d) il lavoro. Il reddito dominicale comprende le prime due parti, cioè quelle che corrispondono alla proprietà del fondo ed ai capitali stabilmente investiti. Così A. MESSEADAGLIA, *Il catasto e la perequazione - relazione parlamentare*, Bologna, 1936, 276; L. EINAUDI, *La terra e l'imposta* (1924), Torino, 1974, 121.

25 A decorrere dal 1.1.1997, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, la tariffa d'estimo, che esprime il reddito dominicale, deve essere rivalutata dell'80%. Se il terreno è concesso in affitto a giovani coltivatori diretti o imprenditori agricoli di età inferiore a 40 anni, con contratto di durata non inferiore a 5 anni, la maggiorazione non si applica. Inoltre, qualora i terreni siano concessi in affitto per uso agricolo, il reddito da dichiarare sarà sempre quello dominicale, a nulla rilevando il canone di locazione percepito. L'unica ipotesi in cui deve essere dichiarato il canone effettivamente percepito si ha quando il canone effettivo risulti inferiore all'80% della rendita catastale.

26 Nell'ipotesi di circostanze che danno luogo a variazioni in aumento, l'omessa denuncia nei termini (31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui si sono verificate le variazioni) è punita con la sanzione da 258 a 2.065 euro. Nel caso in cui il fondo, costituito per almeno due terzi da terreni qualificati come coltivabili non sia stato coltivato per un'intera annata agraria, il reddito dominicale si considera pari al 30%, ed il reddito agrario inesistente, mentre la perdita, per eventi naturali, di almeno il 30% del prodotto ritraibile dal fondo rende inesistente sia il reddito dominicale, che quello agrario (artt. 31 e 35 TUIR).

minuzione del reddito dominicale a seconda della portata reddituale della nuova coltura (art. 29, co. 1 e 2).

Può effettuarsi una variazione in diminuzione del reddito dominicale quando venga accertata una diminuzione della capacità produttiva del terreno per naturale esaurimento o per altra ragione di forza maggiore ovvero per eventi patologici che abbiano interessato le piantagioni (art. 29, co. 2, lett. b). In ogni caso non si tiene conto delle variazioni dipendenti da deterioramenti intenzionali delle colture ovvero da circostanze transitorie (art. 29, co. 3).

Nel caso in cui le variazioni importino l'esigenza di procedere ad un nuovo classamento dei terreni, agli stessi deve attribuirsi la qualità o classe già esistente nel comune (o nella sezione censuaria), ovvero, in mancanza, la qualità di coltura più prossima (art. 29, co. 4).

In ogni caso non si considerano produttivi di reddito dominicale i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, quelli destinati a pubblici servizi gratuiti, quelli dati in affitto per usi non agricoli ed i terreni che costituiscono beni di impresa (art. 27, co. 2).

### **2.1.5. Il reddito agrario - la potenzialità del terreno e le attività agricole**

Il *reddito agrario* costituisce un reddito da attività<sup>27</sup> la cui individuazione è determinata in base ad una regola di ordine generale e ad una serie di enunciazioni casistiche.

In via generale è, infatti, previsto che il reddito agrario consiste nella parte di reddito medio ordinario dei terreni, determinato su base catastale<sup>28</sup>, imputabile al capitale di esercizio e al lavoro di organizzazione

27 Se il terreno è dato in affitto per uso agricolo, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario a partire dalla data in cui ha effetto il contratto (art. 33, co. 1). Nei casi di conduzione associata del fondo - come nel caso di mezzadria, colonia parziaria e di soccida - il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza. Tale percentuale deve risultare da apposito atto, sottoscritto da tutti gli associati, da conservare a cura del contribuente e da esibire a richiesta dell'ufficio. In mancanza di tale atto la partecipazione si presume ripartita in parti uguali (art. 33, co. 2).

28 Il reddito agrario, come quello dominicale, si determina in base alle tariffe d'estimo stabilite dalla legge catastale per ogni qualità e classe di coltura, che tengono conto dell'ammontare delle

impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole<sup>29</sup> (art. 32, co. 1).

L'enunciazione di un limite di ordine generale alla qualificazione di un'attività come agricola, consistente nella *potenzialità del terreno*, delimita il perimetro della categoria reddituale, in quanto definisce la linea di confine rispetto alle altre categorie (in particolare rispetto al reddito di impresa). In effetti, il carattere agricolo o commerciale dell'attività di sfruttamento del fondo viene individuato dal legislatore in base alla riferibilità di tale attività alla capacità produttiva (e, dunque, alla *potenzialità*) del terreno secondo un criterio proprio della tradizione dogmatica del diritto civile.

Come anticipato, la regola qualificatoria generale (enunciata nel co. 1 dell'art. 32) è poi completata nel comma successivo da un elenco specifico di fattispecie da qualificare come agricole, sulla base di indicazioni di tipo *qualitativo* (in ordine cioè al tipo di attività che sono o che si considerano agricole) e *quantitativo* (in ordine alla potenzialità del terreno).

Il *primo gruppo* di attività, menzionate nell'art. 32, co. 2, è costituito dalla *coltivazione del fondo* e dalla *silvicoltura* che sono qualificate come attività suscettibili di produrre reddito agrario indipendentemente dalle modalità concrete con cui sono svolte, e ciò in ragione dello stretto collegamento con il terreno e con il c.d. ciclo biologico<sup>30</sup>. In questo caso deve ritenersi che il rispetto della "potenzialità del terreno" sia fisiologico ed inevitabile "*valendo come elemento primario di connotazione qualitativa di questa tipologia di attività*"<sup>31</sup>.

Parimenti agricole devono considerarsi attività come la funghicoltura, la floricoltura, la coltivazione in serre o in vivai e la coltura idroponi-

---

spese di conservazione del capitale, nonché dei costi di produzione, tra i quali sono compresi i compensi di lavoro, intellettuale e manuale, ed i contributi assicurativi a carico del datore di lavoro. Ai fini delle imposte sul reddito, e fino all'entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo, il reddito agrario (così determinato) deve essere rivalutato nella misura del 70%.

29 In argomento S. MULEO, *Materia agraria ed imposizione reddituale: spunti critici*, in *Riv. dir. fin.*, 2003, I, 538 e ss.; Id., *Impresa agraria e imposizione reddituale*, Milano, 2005.

30 Cfr. quanto già esposto in merito nel par. 1.1, in cui è stato precisato come, a seguito delle modifiche apportate al co. 2 dell'art. 2135 c.c., debba ormai ricomprendersi nell'area dell'impresa agricola per "natura" ogni attività basata sullo svolgimento di un intero ciclo biologico, ovvero di una fase essenziale del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizza o può utilizzare il fondo o il bosco.

31 Così F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, op. cit., 272 e ss.

ca<sup>32</sup>. A questo proposito il legislatore tributario si è mostrato più flessibile (rispetto a quello civilistico) nel qualificare come agricole attività in cui il collegamento con il fondo è labile: è stata, infatti, prevista l'attribuzione della natura agricola alle attività di coltivazione di vegetali tramite strutture fisse o mobili, anche provvisorie, purché insistano sopra una superficie adibita alla produzione che non ecceda il doppio del terreno su cui la produzione stessa insiste (art. 32, co. 2, lett. b)<sup>33</sup>. Il secondo gruppo di attività è costituito dall'*allevamento di animali*, per il quale è previsto un limite specifico, consistente nell'uso di mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno<sup>34</sup>, superato il quale l'allevamento perde la natura agricola per generare reddito d'impresa, quantificato in modo particolare. E cioè moltiplicando il valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo per un coefficiente determinato dal Ministro delle Finanze, di concerto con quello delle Politiche Agricole, idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi<sup>35</sup>. Fatta salva in ogni caso la facoltà dell'allevatore di optare per la determinazione del reddito secondo le risultanze delle scritture contabili

32 Parimenti a quanto previsto per il reddito dominicale, anche per la determinazione del reddito agrario delle superfici adibite alle colture prodotte in serra o alla funghicoltura si applica la tariffa di estimo più alta in vigore nella provincia (art. 34, co. 4).

33 Ai sensi del co. 1 dell'art. 56-bis TUIR, le attività dirette alla produzione di vegetali esercitate oltre il limite di cui all'articolo 32, co. 2, lett. b), il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.

34 Ai sensi del co. 3 dell'art. 32, con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con quello delle Politiche Agricole, è stabilito per ciascuna specie di animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lett. b) del co. 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foragere occorrenti a seconda delle specie allevate. Sempre a proposito dell'attività di allevamento, la giurisprudenza ha qualificato come agricole le attività di ingrasso degli animali, che consiste nell'acquisto di lattonzoli e magroni e successiva rivendita non appena abbiano raggiunto l'età adulta (CTC, n. 5245/1990), così come agricola è stata qualificata l'attività di allevamento di polli (Cass., n. 4459/1977 e Cass., n. 2439/1979). Riguardo all'allevamento dei cavalli da corsa si è distinto tra attività di allevamento vera e propria, considerata agricola, e quella di addestramento, selezione e avviamento dei purosangue alle corse cui si è riconosciuta natura commerciale (CTC, SS.UU., n. 4552/1982). Quanto all'apicoltura è intervenuto direttamente il legislatore (L. n. 313/2004) a qualificarla come attività agricola. Infine, riguardo all'acquacoltura, consistente nell'allevamento di pesci ed altri organismi marini, qualora non sia possibile attribuire una rendita catastale allo specchio d'acqua, il reddito agrario è determinato applicando la tariffa più alta del seminativo di classe prima in vigore nella provincia di appartenenza (così art. 3-ter L. n. 156/2005 e Ris., n. 127/E del 2005).

35 Se l'attività di allevamento è esercitata da società o enti commerciali il reddito di impresa dagli stessi prodotto è sempre determinato secondo i criteri ordinari.

(opzione da esercitare nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui i redditi stessi sono stati prodotti).

Il *terzo gruppo* di attività agricole, previste sempre nel co. 2 dell'art. 32, è rappresentato dalle attività di alienazione, manipolazione e trasformazione dei prodotti agricoli e zootecnici. Tale norma, pensata in origine come regola tendenzialmente coincidente con l'ambito di operatività previsto dall'art. 2135 c.c., attribuisce la qualifica di attività agricola alle molteplici attività di lavorazione, trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli e zootecnici purché collegate, dipendenti o conseguenti all'attività agricola principale. Viene, quindi, in gioco una relazione di strumentalità ed accessorietà di queste attività rispetto a quelle tipiche (o principali) del settore agricolo<sup>36</sup>, e ne rimangono escluse quelle che pongono in essere un'autonoma operazione speculativa commerciale o industriale con il sussidio di opere o mezzi estranei al normale ciclo produttivo agrario.

Anche per le attività di questo gruppo è stato previsto un limite specifico: la natura agricola a tali attività viene attribuita quando, ancorché non svolte sul terreno, abbiano ad oggetto prodotti ottenuti *prevalentemente* dalla coltivazione del fondo o del bosco, ovvero dall'allevamento di animali<sup>37</sup>.

Tuttavia, sotto il profilo fiscale, non tutti i prodotti trasformati possono generare reddito agrario, in quanto degli stessi non si è tenuto conto nella determinazione delle tariffe d'estimo. Per questa ragione il co. 2, lett. c) rinvia ad un elenco di prodotti che devono essere individuati con apposito decreto emanato dal Ministero dell'Economia, su proposta di quello per le Politiche agricole<sup>38</sup>.

---

36 Le descritte attività devono altresì essere svolte dall'imprenditore agricolo che esercita anche l'attività agricola principale (cfr. quanto anticipato nel par. 1.4).

37 Nel nuovo testo del co. 2, lett. c) dell'art. 32, il criterio della "normalità" è stato eliminato, in aderenza con il dettato civilistico, e sostituito con quello della prevalenza, misurata dall'Agenzia (cfr. Circ., n. 44/E del 2004) in termini di *quantità* o di *valore: quantità* da utilizzare se i beni da porre a confronto sono omogenei, *valore* nel caso in cui i beni siano di genere diverso.

38 L'ultimo decreto interministeriale, emanato il 13.2.2015 ed in vigore a decorrere dall'1.01.2014, prevede le seguenti attività: produzione di carni e prodotti della loro macellazione; produzione di carne essiccata, salata o affumicata, salsicce e salami; lavorazione e conservazione delle patate, escluse le produzioni di purè di patate disidratato, di snack a base di patate, di patatine fritte e la sbucciatura industriale delle patate; produzione di succhi di frutta e di ortaggi; lavorazione e conservazione di frutta e di ortaggi; produzione di olio di oliva e di semi oleosi; produzione di olio

Le attività dirette alla trasformazione di prodotti *diversi* da quelli elencati nel decreto ministeriale sono invece assoggettate al regime dei redditi di impresa forfetizzati, di cui all'art. 56-*bis*, co. 2 TUIR, che prevede che il reddito sia determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'IVA, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15%<sup>39</sup>.

Infine, per quanto attiene le attività dirette alla *fornitura di servizi*, ivi comprese quelle di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità<sup>40</sup>, il loro reddito, sempre ai sensi del co. 3 dell'art. 56-*bis*, è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini IVA, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25%<sup>41</sup>.

---

di semi di granturco (olio di mais); trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte; lavorazione delle granaglie; produzione di farina o sfarinati di legumi da granella secchi, di radici o tuberi o di frutta in guscio commestibile; produzione di prodotti di panetteria freschi; produzione di vini; produzione di grappa; produzione di aceto; produzione di sidro e di altri vini a base di frutta; produzione di malto; disidratazione di erba medica; lavorazione, raffinazione e confezionamento del miele; produzione e conservazione di pesce, crostacei e molluschi, mediante congelamento, surgelamento, essiccazione, affumicatura, salatura, immersione in salamoia, inscatolamento, e produzione di filetti di pesce, manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni agricole. Rispetto al precedente decreto (D.M. 17.06.2011) sono state aggiunte le seguenti attività: produzione di paste alimentari; produzione di sciroppi di frutta; manipolazione di prodotti derivati dalla silvicoltura di cui alle classi 02.10.0 e 02.20.0.

39 Qualora non fosse soddisfatta la condizione della *prevalenza*, occorrerà distinguere il caso in cui l'attività connessa abbia ad oggetto beni che rientrano fra quelli elencati nel decreto, dal caso in cui riguardi beni diversi. Nella prima ipotesi, infatti, opera la c.d. *franchigia* e, quindi, sono da qualificarsi come redditi agrari ai sensi dell'art. 32 i redditi rivenienti dall'attività di trasformazione dei prodotti agricoli nei limiti del doppio delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore. I redditi ottenuti dalla trasformazione delle quantità eccedenti devono, invece, essere determinati ai sensi dell'art. 56 TUIR. Nel caso in cui l'attività di trasformazione riguardi beni che non rientrano fra quelli del decreto, l'intero reddito prodotto costituisce reddito d'impresa da determinarsi analiticamente in base a quanto previsto dall'art. 56 TUIR.

40 È stato per la prima volta il legislatore del 2001 a riconoscere carattere agricolo alla fornitura di servizi (art. 2135 c.c.), a condizione che le prestazioni vengano svolte utilizzando *prevalentemente* attrezzature o risorse dell'azienda *normalmente* impiegate nell'attività agricola esercitata. Secondo la Circ., n. 44/E del 2004, un bene è *normalmente* utilizzato nell'attività agricola se corrisponde al fabbisogno lavorativo dell'azienda, in riferimento sia alla tipologia ed al numero delle attrezzature, che al tipo di attività svolta, mentre riguardo alla *prevalenza*, la circolare chiarisce che la verifica va effettuata in relazione al volume d'affari prodotto con le attrezzature normalmente impiegate in azienda, che deve risultare superiore a quello conseguito con le altre attrezzature.

41 I medesimi coefficienti di redditività si applicano anche ai redditi derivanti da attività agricole commerciali *non esercitate abitualmente*. È, infatti, previsto che, in deroga alle disposizioni ordinarie,

In qualche caso è stato lo stesso legislatore ad intervenire per riconoscere carattere agricolo ad alcune attività connesse come l'agriturismo, l'impollinazione (L. n. 313/2004) ed la produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché di carburanti e prodotti chimici ottenuti da vegetali derivanti prevalentemente dal fondo, poste in essere da imprenditori agricoli (L. n. 266/2005).

### 2.1.5.1. LA SOCIETÀ AGRICOLA

La tassazione su base catastale si applica alle persone fisiche, alle società semplici e agli enti non commerciali. Le società, invece, per regola generale, producono solo reddito di impresa, con la conseguenza che il reddito complessivo di queste ultime e degli enti commerciali, da qualunque fonte provenga, è comunque reddito di impresa determinato secondo le norme che disciplinano tale categoria reddituale (art. art. 81 TUIR)<sup>42</sup>.

Peraltro, possono optare per l'imposizione dei redditi su base catastale anche le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di "società agricola" ai sensi dell'art. 2 D. Lgs. n. 99/2004.

Con tale modifica l'intento del legislatore è stato, fra gli altri, quello di promuovere lo sviluppo del settore agricolo attraverso "la leva fiscale", ma anche quello di offrire la possibilità agli imprenditori di raccogliere, attraverso lo strumento societario, ulteriori e rilevanti mezzi finanziari da impiegare nell'esercizio dell'attività agricola, mezzi utilizzabili sia per l'acquisto di beni costituenti il capitale circolante, che per quelli

---

i redditi conseguiti da soggetti che sono considerati come imprenditori per la parte eccedente i limiti previsti per le attività connesse possono essere considerati redditi diversi e calcolati applicando le percentuali di redditività del 15% e del 25%. Cfr. sul tema anche quanto contenuto nella Circ. n. 32/E del 6 luglio 2009.

42 È solo dal 1990, a seguito della modifica dell'art. 51 TUIR, che è stata prevista la determinazione in modo effettivo del reddito delle società di capitali che esercitano attività agricola, determinazione estesa, poi, alle società di persone commerciali con la L. n. 662/1996. Sul tema, MULEO - STEVANATO - LUPPI, *Capacità economica agricola e forma societaria tra criteri catastali ed effettivi*, in *Dialoghi tributari*, 2008, 42 e ss.

strumentali caratterizzanti, ormai, un settore (quello agricolo) altamente meccanizzato<sup>43</sup>.

### 2.1.5.2. LA TASSAZIONE DIRETTA: I SOGGETTI AMMESSI E LE CONDIZIONI DI AMMISSIONE

Come anticipato, con l'art. 1, co. 1093 L. n. 296/2006<sup>44</sup>, le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2 D. Lgs. n. 99/2004 possono optare per il regime di imposizione su base catastale ai sensi dell'art. 32 TUIR<sup>45</sup>.

Con la Circ., n. 50/E del 2010, l'Agenzia ha fornito indicazioni in merito alle condizioni (*oggettive* e *soggettive*) che devono ricorrere perché una società possa definirsi agricola.

Relativamente a quelle *soggettive*, la società deve possedere la qualifica di IAP, che nel caso di società di capitali viene acquisita quando almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale, mentre qualora si tratti di società di persone, la stessa deve essere rivestita da almeno un socio, e nel caso di società cooperative deve ravvisarsi in capo ad almeno 1/5 dei soci<sup>46</sup>.

43 È stato osservato in dottrina che *"l'introduzione di una forma giuridica più complessa per gli agricoltori è sorta dalla necessità di adeguare il contesto normativo alla struttura di un settore in continua evoluzione, in cui l'esistenza di sole imprese individuali non è più sufficiente a garantire la competitività delle stesse sul mercato"*, così A. BORGOGGIO, *Società agricole. Determinazione del reddito su base catastale, in il fisco*, 2010, 6049, ma nello stesso senso anche D. BUONO, *Le agevolazioni alle società agricole secondo l'Agenzia delle entrate*, in *Corr. trib.*, 2010, 3379. Anche per l'Agenzia (Circ., n. 50/E del 2010), tra i vari interventi adottati, una grande importanza hanno assunto quelli volti allo sviluppo delle società in agricoltura, *"in quanto è stato visto nella struttura societaria uno strumento indispensabile per migliorare la competitività e saper rispondere in modo più efficiente ed efficace alle richieste del mercato"*.

44 Successivamente è stato adottato il D.M. 27.9.2007, n. 213 al fine di dettare le modalità applicative per l'opzione per l'imposizione sui redditi ai sensi dell'art. 32 TUIR.

45 Dal regime impositivo in esame sono, quindi, escluse sia le società per azioni che le accomandite per azioni. Sul carattere discriminatorio di tale esclusione, MULEO - STEVANATO - LUPI, *Capacità economica*, op. cit., 44. Sull'utilizzo dello strumento cooperativistico in agricoltura, A. FANTOZZI, *Prospettive dello strumento societario in agricoltura*, in *Riv. dir. agr.*, 1993, I, 287 e ss.

46 Art. 1, co. 3 e 5-bis D. Lgs. n. 99/2004. Cfr. in merito quanto già esposto nel par. 1.5. Sull'argomento anche V. BUONOCORE, *L'imprenditore agricolo e la professionalità concessa per legge*, in *Giur. comm.*, 2005, 281 e ss.

Quelle *oggettive*, invece, consistono nell'esclusivo esercizio da parte della società di una o più delle attività di cui all'art. 2135 c.c. e nell'indicazione di "società agricola" nella ragione o denominazione sociale, a seconda che si tratti di società di persone o di capitali<sup>47</sup>.

Le condizioni da ultimo citate, in ogni caso, non devono sussistere solo formalmente, ma devono caratterizzare la realtà fattuale della società agricola, con la conseguenza che quand'anche l'atto costitutivo preveda un oggetto sociale compatibile con il requisito dell'esclusività, ciò non costituisce dato sufficiente a garantire l'automatica applicazione del regime impositivo in esame (dovendosi verificare l'attività in concreto esercitata)<sup>48</sup>.

In forza di successivi interventi normativi<sup>49</sup> è stata introdotta la possibilità che la società agricola ceda in comodato o in affitto sia gli immobili a destinazione abitativa che quelli strumentali, nonché i terreni agricoli dalla stessa posseduti, senza che ciò comporti la perdita dello *status* di società agricola. La conclusione di tali contratti, pertanto, non incide sul metodo di determinazione del reddito imponibile, a condizione che i vantaggi economici conseguiti attraverso i citati negozi presentino un'incidenza marginale rispetto ai componenti positivi di reddito conseguiti nell'esercizio dell'attività agricola. A tale riguardo, il requisito della marginalità risulta soddisfatto qualora l'ammontare dei ricavi relativi alle locazioni non superi il 10% dell'ammontare dei ricavi complessivi realizzati dalla società<sup>50</sup>.

---

47 In argomento S. MOGOROVICH, *I problemi operativi della tassazione agevolata delle società agricole*, in *il fisco*, 2010, 6478.

48 In tal senso espressamente la Circ., n. 50/E del 2004, la quale ha chiarito che non possono qualificarsi come società agricole quelle che, a prescindere dall'oggetto sociale, svolgano una delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. o nell'art. 55, co. 2, lett. a) e b) TUIR. La condizione di esclusività è, invece, conservata nel caso in cui la società svolga anche attività di carattere strumentale a quella agricola principale (la stessa Agenzia qualifica come strumentali al conseguimento delle finalità sociali "le operazioni commerciali, industriali, ipotecarie e immobiliari volte a potenziare o migliorare l'attività agricola"). Hanno commentato la Circolare, PUCCI – SCAPPINI, *I chiarimenti delle Entrate sulle società agricole*, in *fiscalitax*, 2010, 1507.

49 Art. 36, co. 8 D.L. n. 179/2012.

50 Secondo la giurisprudenza di merito (*ex multis* CTR Umbria, sent. n. 23/1/2012), anche i canoni di affitto percepiti dalla società agricola in relazione all'installazione di antenne telefoniche su terreni di proprietà di queste ultime, devono essere assoggettati non a tassazione ordinaria ma su base catastale (art. 90 TUIR).

## 2.1.6. L'esercizio dell'opzione ai fini della tassazione su base catastale

Il regime impositivo su base catastale che caratterizza la società agricola non costituisce un regime ordinario, ma discende da una dichiarazione di volontà (*opzione*) che deve essere resa da soggetti qualificati che rappresentano l'ente collettivo, secondo determinate modalità ed entro limiti stabiliti dalla disciplina dettata in materia (art. 1 D.M. n. 213/2007).

Quanto agli adempimenti formali richiesti ai fini dell'esternazione dell'opzione, l'art. 2 DPR n. 442/1997<sup>51</sup> stabilisce che la società è tenuta a comunicare l'opzione nella prima dichiarazione annuale (IVA o dei redditi) da presentare successivamente alla scelta operata. Nel caso di esonero dell'obbligo di presentazione della dichiarazione, la scelta è comunicata con le stesse modalità e termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale.

Una volta esercitata, l'opzione produrrà i suoi effetti per un periodo di almeno tre anni, rimanendo irrevocabile per tutto il periodo in parola (art. 3 DPR n. 442/1997)<sup>52</sup>.

Al termine del triennio, la società agricola potrà optare per il regime ordinario di determinazione del reddito, ovvero decidere di avvalersi ancora del regime impositivo su base catastale: in tal caso, permanen-

51 Il rinvio all'art. 2 DPR n. 442/1997 è fatto dalla Circ. n. 50/E del 2010 in quanto trattasi del "Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette".

52 Effettuata l'opzione, deve essere redatto il prospetto della dichiarazione dei redditi riportante i valori fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo (art. 4 D.M. n. 213/2007). Ove, successivamente all'esercizio dell'opzione, vengano meno le condizioni legittimanti il mantenimento della tassazione catastale, come anche nell'ipotesi di revoca del regime impositivo in discorso, la determinazione del reddito avverrà in base ai valori fiscali indicati nel suddetto prospetto. Pertanto, al fine di assicurare la continuità fiscale dei valori di bilancio, durante tutto il periodo di efficacia dell'opzione, la società agricola sarà tenuta ad applicare le regole di determinazione del reddito d'impresa, quand'anche il reddito imponibile sia poi in realtà calcolato secondo le previsioni di cui all'art. 32 TUIR. L'opzione per la tassazione catastale, inoltre, non sospende l'ammortamento dei beni strumentali. Pertanto, la società agricola dovrà procedere "(...) alla rilevazione delle scritture di assestamento, integrazione e rettifica di fine anno (ammortamenti, svalutazioni, rimanenze e quant'altro), al fine di assicurare la continuità di valori alla cessazione del regime opzionale", così G. D'AGOSTINO - F. G. POGGIANI, *La disciplina tributaria delle società agricole*, in *il fisco*, 2011,1037.

do le condizioni normativamente previste, l'opzione resterà valida per ciascun anno successivo. Qualora, invece, vengano meno le condizioni che consentono la tassazione su base catastale, gli effetti dell'opzione si considerano automaticamente rimossi a partire dal periodo d'imposta, o esercizio sociale, nel corso del quale questi ultimi sono venuti meno.

In ogni caso, a prescindere dal fatto che l'opzione sia stata o meno esercitata, la società agricola dovrà tenere tutte le scritture contabili previste dal combinato disposto di cui agli artt. 14 DPR n. 600/73 e 2214 c.c., oltre a quelle ritenute indispensabili in ragione della natura dell'attività svolta, e dovrà, altresì, procedere alla redazione del bilancio d'esercizio<sup>53</sup>.

### 2.1.7. Il reddito imponibile della società agricola

Il reddito prodotto dalla società agricola è sempre considerato reddito d'impresa anche a seguito dell'esercizio dell'opzione e nonostante la base imponibile sia determinata attraverso l'applicazione di regole differenti da quelle contenute negli artt. 55 e ss.<sup>54</sup>

La conseguenza, pertanto, è quella per cui la categoria reddituale cui ricondurre il reddito prodotto dalle società agricole non subisce alcun mutamento per effetto dell'opzione. Di contro, la determinazione del reddito avviene secondo le regole ordinarie del reddito d'impresa qualora siano esercitate *“attività imprenditoriali non ricomprese nella determinazione del reddito ai sensi dell'art. 32 TUIR”* (art. 3, co. 2 D.M. n. 213/2007).

---

53 L'imposizione su base catastale crea un sistema che si potrebbe definire di “doppio binario”, in quanto mentre secondo la normativa civilistica occorre redigere il bilancio d'esercizio riportante il risultato positivo o negativo della gestione, da un punto di vista fiscale, la società non terrà conto del risultato civilistico ai fini della determinazione del reddito fiscalmente imponibile, reddito che, contrariamente a quanto previsto dall'art. 83 TUIR, sarà rappresentato dal reddito agrario imputabile ai fondi rustici utilizzati dalla società agricola per l'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 c.c.

54 Da tale qualificazione discende che l'opzione per la tassazione catastale non configura ipotesi di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, escludendo, di conseguenza, il realizzo di plusvalenze tassabili. Così S. MOGOROVICH, *I problemi operativi della tassazione agevolata delle società agricole*, op. cit., 6479.

Ricorrendo le condizioni (soggettive ed oggettive) perché la società possa definirsi agricola, il reddito da assoggettare ad imposizione sarà rappresentato dalle due componenti del *reddito dominicale*, se i terreni sono di proprietà della società agricola (o se la stessa risulti essere titolare di diritti reali di godimento sugli stessi) e del *reddito agrario* relativo all'attività agricola di fatto esercitata<sup>55</sup>. Da ciò consegue che la tassazione avrà ad oggetto esclusivamente il reddito agrario nel caso in cui la società agricola non sia titolare dei terreni agricoli (né di diritti reali sugli stessi), ma li detenga in base a contratti di affitto.

In tema di Aiuto alla Crescita Economica (ACE), introdotta dall'art. 1 del D.L. n. 201/2011, convertito con L. n. 214/2011, detta agevolazione, preordinata a promuovere la patrimonializzazione delle imprese dovrebbe applicarsi anche alle società agricole, atteso che il reddito prodotto da queste ultime, anche se determinato applicando criteri catastali, è da considerarsi – come appena esposto - reddito d'impresa.

### 2.1.8. Le novità introdotte dalla Legge di bilancio 2017 per il settore agricolo

Il comma 44 dell'articolo unico della Legge di bilancio per il 2017 (L. n. 232/2016) prevede che, per il triennio 2017 – 2019, non concorrano alla formazione della base imponibile IRPEF e delle relative addizionali i redditi dominicali e agrari relativi a terreni dichiarati da *coltivatori diretti*<sup>56</sup> e *imprenditori agricoli professionali* (IAP), iscritti nella previdenza agricola.

<sup>55</sup> *Ex multis*, CTR Lombardia, 3 ottobre 2011, n. 116, secondo cui in tema di IRPEF “la società agricola, a prescindere dal regime IVA applicato, è tassata sulla base della rendita catastale dei terreni condotti, e sono fiscalmente irrilevanti tutti i costi sostenuti ed i ricavi realizzati. L'IRPEF si calcola sul reddito agrario dei terreni, a prescindere quindi dall'utile o dalla perdita effettivamente conseguiti”.

<sup>56</sup> Il codice civile ricomprende i coltivatori diretti nella categoria dei piccoli imprenditori (di cui all'art. 2083 c.c.) senza darne una definizione specifica, ma limitandosi a definire piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio o dei componenti della sua famiglia. L'unico riferimento specifico al coltivatore diretto è quello contenuto nell'art. 1647 c.c., in cui è qualificato come il soggetto che coltiva il fondo “col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia”. Da leggi speciali (art. 2 L. 26 ottobre 1957, n. 1047; art. 48 L. 2 giugno 1961, n. 454; art. 2 L. 9 gennaio 1963, n. 9; art. 31 L. 26 maggio 1965, n. 590; art. 6 L. 3 maggio 1982, n. 203), inoltre,

Quanto agli IAP, la novella richiama l'art. 1 del D. Lgs. n. 99/2004 che, come esposto in precedenza<sup>57</sup>, oltre alle persone fisiche, comprende anche - a determinate condizioni - le società di persone, le società di capitali e le società cooperative.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate<sup>58</sup>, in base al tenore letterale della norma, limitata "*ai soli fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*", l'esclusione dalla base imponibile dei redditi dominicali e agrari deve ritenersi applicabile alle sole persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di IAP<sup>59</sup>, ma dovrebbero restarne esclusi i soci delle società in nome collettivo e in accomandita semplice che hanno optato per la determinazione del reddito su base catastale ai sensi del co. 1093 dell'art. 1 L. n. 296/2006, in quanto il reddito che viene attribuito a questi ultimi "*mantiene la natura di reddito d'impresa, come chiarito dall'art. 3 del D.M. n. 213/2007*" (Regolamento recante le modalità applicative per l'opzione per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art. 32 TUIR in attuazione dell'art. 1, commi 1093 e 1095 L. n. 296/2006).

Dovrebbero, invece, poter beneficiare dell'agevolazione triennale le società semplici agricole, sia perchè non espressamente escluse dall'Agenzia, sia perchè potendo avere unicamente ad oggetto l'esercizio di attività non commerciali non generano reddito di impresa<sup>60</sup>.

---

emergono diverse definizioni di carattere settoriale dalle quali possono evincersi degli elementi comuni ai fini di una nozione omnicomprensiva e, precisamente, "*il fatto che può definirsi coltivatore diretto il soggetto che si dedichi direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della sua famiglia, e che la sua forza lavorativa non sia inferiore ad un terzo di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo*" (così Circ. n. 3/DF del 18 maggio 2012, par. 7.1. in materia di Imposta municipale propria (IMU) - Anticipazione sperimentale - Art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201).

57 Cfr. par. 2.1.5.1., 2.1.6. e 2.1.7. (e successivi sottoparagrafi) per quanto attiene le condizioni (soggettive e oggettive) che devono ricorrere perchè una società possa essere definita agricola e godere delle agevolazioni previste ai fini fiscali dall'art. 1, co. 1093 L. n. 296/2006.

58 Cfr. risposte dell'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2017.

59 In quanto il coltivatore diretto rappresenta l'imprenditore-lavoratore, il coltivatore tradizionalmente dedito alle attività manuali di cura della terra e del bestiame, mentre gli IAP sono, invece, espressione della moderna figura dell'imprenditore agricolo quale coordinatore dei mezzi e delle risorse dell'azienda in un'ottica multifunzionale.

60 In tal senso Circ., n. 3/DF/2012 e Circ., n. 50/E/2010 e Ris., n. 77/2005. Alle stesse conclusioni giungono anche A. ROCCHI e L. SCAPPINI, *Esenzione IRPEF per coltivatori diretti e IAP per il triennio 2017 - 2019... ma poi?*, in *Il fisco*, 2017, 519 e ss.

Quindi, i coltivatori diretti e IAP, se iscritti alla gestione previdenziale agricola INPS, per il triennio 2017 – 2019, in sede di dichiarazione dei redditi, non faranno concorrere alla formazione della base imponibile il reddito dominicale e quello agrario, mentre continueranno a dichiarare gli eventuali altri redditi prodotti, quali, ad esempio, eventuali redditi diversi o, nel caso di produzione di energia rinnovabile, l'eccedenza di reddito non ricompresa nella franchigia coperta dal reddito agrario oppure quelli derivanti dalle attività agrituristiche.

### **2.1.9. L'esenzione IRAP prevista dalla Legge di stabilità 2016 per i soggetti che esercitano un'attività agricola**

I commi da 70 a 72 della Legge di stabilità per il 2016 (L. n. 208/2015) hanno previsto una generale esenzione dall'IRAP per tutti i soggetti che esercitano un'attività agricola e che già scontavano l'imposta con aliquota ridotta<sup>61</sup>.

La modifica, per effetto di quanto previsto dal comma 72 citato, si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 e, quindi, per tutti i soggetti solari, a partire dal 2016. Dal punto di vista di tecnica legislativa, la modifica è stata apportata abrogando la lett. d) dell'art. 3, co. 1 D. Lgs. n. 446/1997 e introducendo nel successivo co. 2, quello che individua i soggetti non incisi dall'imposta, la lett. c-bis. È stato, altresì, abrogato il co. 1 dell'art. 45 D. Lgs. n. 446/1997 che fissava all'1,90% l'aliquota IRAP per i soggetti operanti nel settore agricolo, nonché per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, di cui all'art. 10 DPR n. 601/1973.

Pertanto, in base a quanto chiarito anche dall'Agenzia<sup>62</sup>, a decorrere dal 2016, non sono più soggetti passivi IRAP:

61 Ai sensi dell'art. 45, co. 1 D. Lgs. n. 446/1997.

62 Cfr. Circ. 18 maggio 2016, n. 20/E, in *Corr. trib.*, 2016, 2277 con commento di BERARDO – DULCARE.

- › i soggetti che esercitano un'attività agricola ai sensi dell'art. 32 TUIR<sup>63</sup>;
- › le cooperative e i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali<sup>64</sup>;
- › le cooperative della piccola pesca e loro consorzi<sup>65</sup>.

La stessa Agenzia ha chiarito che resta ferma, invece, l'applicazione dell'IRAP, con aliquota ordinaria, per le attività di agriturismo, allevamento - con terreno insufficiente a produrre almeno un quarto dei mangimi necessari<sup>66</sup> - e per le attività connesse rientranti nell'articolo 56-*bis* TUIR<sup>67</sup>.

---

63 Ne deriva che si deve aver riguardo, per stabilire quali siano i soggetti esentati, alle modalità con le quali viene esercitata l'attività agricola e non anche alla tipologia di reddito prodotta, con la conseguenza che saranno sempre esenti dall'IRAP i soggetti che, a prescindere dalla loro forma giuridica, esercitano le attività di coltivazione del fondo e di selvicoltura. Al contrario, nel caso di esercizio di attività agricole quali l'allevamento di animali e la produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, per queste ultime si dovranno rispettare i parametri/limiti individuati dall'art. 32, co. 2, lett. b) TUIR (in particolare, nel caso di allevamento di animali, tale attività dovrà essere svolta con mangimi ottenibili per almeno 1/4 dal terreno, mentre la produzione di vegetali rispetta i parametri di cui all'art. 32 fintantoché la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste). Rientrano sempre tra le attività agricole di cui all'art. 32 anche quelle c.d. connesse, ossia quelle 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 da ultimo con D.M. 13 febbraio 2015 (comma 2, lett. c) (cfr. *amplius* quanto esposto nel par. 2.1.5. in tema di determinazione del reddito agrario).

Anche le cooperative agricole e i loro consorzi (art. 10, co. 1 DPR n. 601/1973), che svolgono attività di allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci (ci si riferisce alle c.d. stalle sociali), nonché le attività connesse di manipolazione, conservazione, valorizzazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti prevalentemente dai soci, non saranno più incisi dall'imposta regionale.

64 Soggetti equiparati agli imprenditori agricoli dall'art. 8 D. Lgs. 8 maggio 2001, n. 227.

65 Di cui all'art. 10, co. 3 DPR 29 settembre 1973, n. 601.

66 E, quindi, le attività di allevamento che eccedono i limiti di cui alla lett. b) comma 2 dell'art. 32 TUIR.

67 Ossia la produzione eccedentaria di vegetali in serra (comma 2, lett.b) e le forniture di servizi e le attività di manipolazione e trasformazione di prodotti diversi da quelli indicati dal decreto ministeriale di cui alla lett. c) sempre del comma 2 dell'art. 32 TUIR, attività tutte assoggettate al regime dei redditi forfetizzati di cui all'art. 56-*bis* TUIR (cfr. quanto già esposto nella precedente nota n. 63).

## 2.2. Imposte indirette: l'IVA

*di Viviana Capozzi*

Nell'ambito delle imposte indirette, fra i modelli impositivi applicabili al settore agricolo, emerge per importanza e diffusione uno speciale regime IVA, operante al verificarsi di determinati presupposti soggettivi (deve trattarsi di soggetti definibili "produttori agricoli") e oggettivi (cessioni di beni rientranti in una elencazione normativamente stabilita), ferma restando la possibilità, per gli operatori del settore, di optare per l'applicazione dell'imposta con le modalità ordinarie (art. 34 e 34-bis del d.P.R. n. 633 del 1972).

Caratteristica principale di detto regime è l'adozione di una specifica modalità di esercizio della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti (art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972), avvalendosi di un criterio di forfetizzazione ai fini del riconoscimento del relativo diritto. In particolare, al ricorrere dei presupposti soggettivi e oggettivi necessari all'applicazione del regime in esame, l'imposta c.d. "a monte" viene detratta dal produttore agricolo in una misura forfetaria, pari all'importo risultante dall'applicazione delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministro delle Finanze di concerto con il Ministro per le Politiche Agricole.

A complemento del cennato regime speciale IVA agricoltura, il legislatore ha previsto, altresì, ulteriori criteri di semplificazione nelle modalità applicative dell'imposta, operanti in presenza di produttori agricoli con un regime d'affari di dimensione particolarmente ridotte (volume d'affari non superiore a € 7.000,00). In presenza di tale ulteriore requisito, infatti, i produttori agricoli possono addirittura usufruire di un regime di esonero dagli adempimenti formali e sostanziali connessi all'attuazione del tributo in esame.

Nel prosieguo, si intende entrare nel merito delle singole disposizioni che regolano i summenzionati regimi speciali IVA, evidenziandone eventuali criticità, nonché richiamando i principali interventi della prassi amministrativa, registrati in detta materia. Infine, per completezza espositiva, si offrirà una breve rassegna delle modalità con le

quali, per gli operatori del settore, è possibile esercitare l'opzione o comunque effettuare il passaggio dal regime IVA speciale a quello ordinario e viceversa.

## 2.2.1. Il c.d. “regime speciale IVA agricoltura”

### 2.2.1.1. PRESUPPOSTI SOGGETTIVI PER L'APPLICAZIONE DEL REGIME IVA SPECIALE

Sotto il profilo soggettivo, presupposto per l'applicazione del regime speciale è che colui che pone in essere l'operazione IVA possa essere qualificato come “produttore agricolo”, in quanto esercente le attività individuate dall'art. 2135 del C.c. (come modificato dall'art. 1 del D.Lgs n. 228 del 2001)<sup>1</sup>, ovvero quelle espressamente richiamate dall'art. 34 del d.P.R. n. 633 del 1972. In ogni caso, l'esercizio delle attività agricole deve essere effettuato secondo canoni di professionalità, dovendosi escludere la possibilità di ricondurre alla nozione di “produttore agricolo” quanti coltivano il terreno (così detto “orticello”) o allevano animali per esclusive finalità personali o familiari.

In base alle disposizioni richiamate, sono produttori agricoli coloro che svolgono, anche in forma di organismi associativi, le seguenti attività:

- a) **coltivazione del fondo e selvicoltura**, compreso il florovivaismo, se la pianta o il fiore subiscono un incremento qualitativo o quantitativo;

---

<sup>1</sup> Con riferimento alle modifiche apportate alla disciplina codicistica, dall'art. 1 del D.Lgs n. 228 del 2001, è utile ricordare che il legislatore, in tale occasione, ha sostanzialmente inteso ricomprendere nell'area dell'impresa agricola per “natura” ogni attività basata sullo svolgimento di un intero ciclo biologico ovvero di una fase essenziale del ciclo stesso. Peraltro, come chiarito dalla stessa Amministrazione finanziaria, “Ciò ha portato ad un'esplicita estensione della disciplina dell'impresa agricola a quelle particolari attività, come l'apicoltura o l'allevamento di maiali per l'ingrasso e non per la riproduzione, le quali, in passato, erano state ricondotte alla fattispecie dell'impresa agricola in via interpretativa.” (circolare 14 maggio 2002, n. 44/E, paragrafo 2).

- b) allevamento di animali** svolto anche in assenza di connessione con il terreno<sup>2</sup> e sempre che nell'azienda si realizzi una fase di produzione (rientrano nella suddetta nozione anche i bovini e i suini ceduti vivi e i conigli domestici, i piccioni, le lepri, le pernici, i fagiani e le rane destinati all'alimentazione umana)<sup>3</sup>;
- c) pesca in acque dolci** (è esclusa la pesca marittima), piscicoltura (indipendentemente se l'allevamento avviene in acque dolci o in acque marine), mitilicoltura, ostricoltura, allevamento di rane ed altri molluschi e crostacei (indipendentemente se l'allevamento avviene in acque dolci, salate o salmastre), acquacoltura<sup>4</sup>.

Come anticipato, ai fini della verifica della sussistenza dei presupposti soggettivi per l'applicazione del regime speciale IVA agricoltura, sono assimilati ai produttori agricoli gli organismi associativi ordinariamente operanti in agricoltura. Pertanto, al verificarsi delle ulteriori condizioni normativamente poste, possono applicare il regime speciale IVA agricoltura: le società cooperative e i loro consorzi, le associazioni agricole e le loro unioni, gli enti che provvedono per legge alla vendita collettiva dei prodotti agricoli per conto dei produttori.

L'applicazione del regime IVA speciale agricoltura non viene meno qualora i beni oggetto di cessione non provengano esclusivamente dai conferimenti dei soci/associati o dalla produzione dell'organismo medesimo, ma siano in parte acquistati da soggetti terzi. In tale ultima

<sup>2</sup> Con specifico riferimento all'attività di allevamento del bestiame, va incidentalmente osservato che, nel caso di allevamenti condotti in base ad un contratto di soccida (art. 2170 del C.c.), possono essere considerati produttori agricoli sia il soccidante che il soccidario. Entrambi detti soggetti, infatti, partecipano dell'attività di allevamento di cui si assumono i rischi in proporzione delle quote conferite. Per approfondimenti in merito alle modalità applicative del regime IVA speciale agricoltura in ipotesi di attività di allevamento di bestiame gestita in base a contratti di soccida, si rinvia a: S. DIGREGORIO NATOLI, *Meccanismi applicativi dell'Iva in agricoltura*, in *il Fisco* 2009, 7750.

<sup>3</sup> Nell'allevamento, la finalità perseguita deve essere quella dello sviluppo e della crescita degli animali, dalla nascita allo sviluppo fisico degli stessi, anche se l'intero ciclo biologico non si svolge nell'ambito dell'impresa. Viceversa, è sempre escluso dalle attività considerate agricole l'allevamento dei cani, in quanto questi animali non sono ricompresi nell'elencazione di cui alla Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

<sup>4</sup> Ai sensi della L. 5 febbraio 1992 n. 102, per attività di acquacoltura si intende l'insieme delle pratiche volte alla produzione di proteine animali in ambiente acquatico mediante il controllo, parziale o totale, diretto o indiretto, del ciclo di sviluppo degli organismi acquatici.

ipotesi, tuttavia, è necessario che si verifichino le seguenti ulteriori condizioni:

- › i prodotti acquistati devono appartenere al medesimo settore merceologico di quelli prodotti dall'organismo collettivo o conferiti dai suoi soci/associati;
- › l'organismo collettivo deve sottoporre i prodotti acquistati ad un processo di manipolazione o trasformazione<sup>5</sup>;
- › i prodotti acquistati non sono prevalenti rispetto a quelli prodotti dall'organismo collettivo o conferiti dai suoi soci/associati<sup>6</sup>.

Quando l'attività agricola viene svolta attraverso un organismo collettivo, il passaggio dei beni dal produttore agricolo (socio/associato) all'organismo associativo (il c.d. "conferimento dei beni") viene considerato una cessione di beni imponibile, la cui fatturazione, tuttavia, segue dei criteri specifici.

In particolare, detto conferimento viene considerato al pari di un acconto, versato in momento in cui non è ancora possibile determinare il prezzo finale della cessione. Il corrispettivo finale dell'operazione, infatti, si determina con certezza esclusivamente al momento in cui l'organismo associativo cede i beni conferiti dai soci/associati a soggetti terzi.

Alla fine dell'esercizio sociale, l'organismo collettivo quantifica i prezzi di realizzo, al netto dei costi sostenuti per l'attività svolta, e determina il saldo da versare al socio/associato. A questo punto, tenuto conto di quanto già fatturato in acconto, il socio/associato provvede, nei termini indicati dal D.M. 15 novembre 1975, a fatturare la differenza riferita al prezzo da liquidare determinato dall'organismo collettivo.

In alternativa, il comma 7 dell'art. 34 del d.P.R. n. 633 del 1972, prevede la possibilità per gli organismi associativi di procedere all'emissione della fattura in nome e per conto dei propri soci/associati. In tal caso,

---

5 Viceversa, nel caso in cui l'organismo collettivo acquista beni da soggetti terzi e non li sottopone ad una fase di lavorazione/trasformazione, la successiva cessione dei beni rende applicabile il regime dell'impresa mista di cui si dirà fra breve.

6 Per verificare la sussistenza del criterio di prevalenza si farà riferimento alla quantità dei prodotti venduti se di tipologia omogenea, oppure al loro valore, se di tipologia disomogenea.

l'organismo collettivo dovrà osservare, in relazione alle fatture emesse in nome e per conto dei propri soci/associati, una numerazione che deve essere contraddistinta da un diverso numero di serie rispetto alle fatture emesse per conto proprio.

Le fatture così emesse dovranno essere registrate nel registro degli acquisti dell'organismo collettivo (ai sensi di quanto disposto dall'art. 25 del d.P.R. n. 633 del 1972) e nel registro delle vendite del produttore agricolo conferente (ai sensi di quanto disposto dall'art. 23 del d.P.R. n. 633 del 1972). Tuttavia, prima di procedere a tale registrazione, il produttore agricolo dovrà rinumerare le fatture ricevute, seguendo il proprio numero progressivo, senza annullare il numero precedentemente impressovi.

Anche nel caso in cui sia l'organismo collettivo ad emettere la fattura relativa alla cessione (in nome e per conto del socio/associato), la responsabilità per l'inottemperanza degli obblighi connessi alla fatturazione grava comunque sul socio/associato, il quale potrà esperire gli opportuni rimedi presso le competenti autorità giudiziarie in caso di negligenza da parte dell'organismo associativo, nell'esecuzione dell'accordo di fatturare per suo conto.

Infine, va osservato che, qualora l'organismo collettivo, prima di effettuare la vendita a soggetti terzi, abbia svolto anche un'attività di trasformazione o manipolazione (o comunque un'attività agricola connessa) dei beni conferiti dai soci/associati, quest'ultima attività non sarà considerata un'operazione IVA autonomamente imponibile, in quanto la medesima rappresenta unicamente una fase dell'attività di commercializzazione svolta per conto dei soci/associati<sup>7</sup>.

---

7 In tal senso, del resto, si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria con la risoluzione 12 giugno 2012, n. 65/E ove è stato chiarito *"che lo svolgimento di un'attività agricola connessa da parte di una cooperativa (o da parte di un consorzio) che commercializza i prodotti dei soci non dia luogo ad operazioni imponibili ulteriori rispetto alle cessioni di beni dai soci all'ente e dall'ente ai terzi"*. Similmente, si era già pronunciata la risoluzione 22 gennaio 1997, n. 6, adottata a seguito di un processo verbale elevato dalla Guardia di finanza nei confronti di una società cooperativa agricola alla quale si contestava l'omessa fatturazione ai soci delle attività di manipolazione e trasformazione dei prodotti conferiti. In tale sede, infatti, il Ministero delle Finanze, aveva ritenuto che le attività di manipolazione e trasformazione svolte dalla cooperativa sui prodotti agricoli dei soci costituissero, nel quadro della previsione normativa di cui all'art. 34 del d.P.R. n. 633 del 1972, *"un quid strettamente funzionale e quasi "inautonomo" rispetto all'attività principale di vendita da parte delle cooperative agricole per conto dei soci produttori"*.

### **2.2.1.2. PRESUPPOSTI OGGETTIVI PER L'APPLICAZIONE DEL REGIME IVA SPECIALE**

Sotto il profilo oggettivo, presupposto per l'applicazione del regime IVA speciale è la cessione di prodotti o animali rientranti nell'elencazione di cui alla Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972. Detta elencazione contiene sia beni che devono essere venduti allo stato originario (quali, per esempio, i prodotti orto frutticoli), sia beni trasformati (quali, per esempio, i formaggi, il burro, l'olio e il vino).

Nella tabella allegata al decreto IVA sono riportate diverse voci attinenti l'attività agricola e ittica (quali, per esempio: animali vivi da stalla e da cortile, pesci derivanti dalla pesca in acque dolci e dalla piscicoltura, ortaggi, latte e i suoi derivati, canapa, fiori, lana), mentre non compaiono altri prodotti (quali, per esempio: carni macellate di bovini, suini, ovini e caprini, gli insaccati, le marmellate) che, pur provenendo dal fondo o dall'attività di allevamento, subiscono una trasformazione tale da perdere la connotazione di bene risultante dall'attività di produzione agricola richiesta dalla normativa comunitaria (articoli da 295 a 305 della Direttiva 2006/112/CE), ai fini dell'applicazione del regime IVA speciale.

Infine, sembra utile rammentare che, in aggiunta ai beni espressamente indicati nella Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, si considerano prodotti agricoli anche: il miele, la cera d'api, la pappa reale o gelatina reale, il polline, il propoli, il veleno d'api, le api e le api regine, l'idromele e l'aceto di miele (art. 2 della legge 24 dicembre 2004, n. 313).

### **2.2.1.3. MODALITÀ APPLICATIVE DEL REGIME IVA SPECIALE**

Caratteristica del regime speciale in esame è la forfetizzazione dell'IVA assolta sugli acquisti da parte del produttore agricolo, ai fini del riconoscimento del relativo diritto alla detrazione d'imposta. L'applicazione del regime speciale prevede, infatti, che il diritto alla detrazione dell'IVA assolta "a monte" venga riconosciuto in misura forfetaria, pari all'importo risultante dall'applicazione all'ammontare imponibile

delle cessioni di prodotti agricoli effettuate, delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto ministeriale (D.M. 12 maggio 1992, D.M. 30 dicembre 1997, D.M. 23 dicembre 2005 e, da ultimo, dal Decreto interministeriale 26 gennaio 2016 emanato in attuazione del comma 908 dell'articolo unico della legge 28 dicembre 2015, n. 208 – la c.d. legge di stabilità 2016).

In sostanza, il criterio di determinazione dell'ammontare dell'IVA detraibile da parte del produttore agricolo prescinde completamente dall'ammontare dell'imposta assolta sugli acquisti ed è informato a valori percentuali del corrispettivo della cessione dei beni a terzi. In tal modo, se le percentuali di compensazione sono elevate e (per ipotesi) si avvicinano all'aliquota IVA applicabile alla vendita del bene, il produttore agricolo finirà per portare in detrazione un importo più o meno corrispondente all'imposta applicata sulla cessione del bene<sup>8</sup>.

Il regime speciale IVA agricoltura influisce unicamente sul meccanismo di detrazione dell'imposta, mentre, sulle cessioni di beni effettuate verso terzi, l'imposta verrà applicata in base alle aliquote ordinarmente vigenti<sup>9</sup>. Conseguentemente, l'imposta che il produttore agricolo dovrà versare all'Erario sarà data dalla differenza fra quella applicata sulle vendite e quella determinata in misura forfetizzata ai fini della detrazione.

I soggetti che applicano il regime IVA speciale agricoltura, in linea generale, perdono il diritto a chiedere il rimborso dell'eventuale imposta a credito. Tale principio, come si vedrà fra breve, viene derogato unicamente in presenza di esportazioni o cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli, in relazione alle quali è possibile procedere alla richiesta di rimborso dell'eventuale imposta a credito.

Infine, sotto il profilo degli obblighi formali, va segnalato che l'applicazione del regime speciale determina l'esonero in capo al produttore agricolo dall'obbligo di certificazione fiscale, mediante emissione

---

8 Così avveniva, per esempio, nella vendita del latte fresco. Per approfondimenti, si veda: S. DIGREGORIO NATOLI, *Regime Iva agricolo e d'esonero*, in *il Fisco*, 2011, 5333; L. SCAPPINI, *Ampliate le agevolazioni in agricoltura ai fini IVA, IRAP e IMU*, in *il Fisco*, 2016, 914.

9 Per l'individuazione delle aliquote IVA ridotte applicabili ad alcuni prodotti agricoli e ittici, si veda la Tabella A, parte II, II-bis e III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, come da ultimo modificata dagli artt. 21 e 22 della legge n. 122 del 2016 (legge comunitaria 2015-2016).

dello scontrino o della ricevuta fiscale, delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali.

Per comodità di immediato riscontro, nella tabella seguente, si riportano le percentuali di compensazione in base alle quali viene attualmente operata la detrazione IVA da parte dei produttori agricoli in regime speciale<sup>10</sup>.

Vini di uve fresche, compresi i vini spumanti con esclusione di quelli liquorosi e alcolizzati e di quelli contenenti più del 22% in volume di alcole (prodotti di cui al n. 36 della Tabella A, parte I allegata al d.P.R. n. 633 del 1972)	12,30%
Ova di volatili in guscio, fresche o conservate; miele naturale; cera d'api greggia; bozzoli di bachi da seta atti alla trattura; lane in massa sudice o semplicemente lavate, cascami di lana e di peli; peli fini o grossolani, in massa, greggi; olio essenziale non deterpenato di mentha piperita (prodotti di cui ai nn. 11, 12, 34, 47, 48, 49 e 56 della Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972)	8,8%
Latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto (escluso quello pastorizzato o sottoposto ad altri trattamenti previsti dalle leggi sanitarie), esclusi yogurt, kephir, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati (prodotti di cui al n. 9, della Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972)	fino al 2016 l'8,8% a regime dal 2016 il 10%
Crema di latte, non concentrata, né zuccherata, nonché gli altri prodotti riconducibili alla voce doganale 04.01 della Tariffa doganale in vigore al 31 dicembre 1987, fra cui: yogurt e kepir (prodotti di cui al n. 9, della Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972)	fino al 2016 l'8,8% a regime dal 2016 il 10%
Carni, frattaglie e parti di volatili da cortile commestibili, conigli domestici, piccioni, lepri, pernici, fagiani, rane ed altri animali vivi destinati all'alimentazione umana, api e bachi da seta animali (esclusi galline, tacchini, faraone, anatre, oche, quaglie, piccioni, fagiani e pernici, allevati o tenuti in cattività ai fini della riproduzione, della produzione di carne o di uova da consumo o della fornitura di selvaggina da ripopolamento fresche), refrigerate, salate o in salamoia, secche o affumicate (prodotti di cui al n. 5 della Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, escluse le carni, le frattaglie e le parti di pollame indicate all'art. 2, punto 2, lett. a del d.P.R. n. 587 del 1993)	8,30%

<sup>10</sup> Si segnala che la Legge di Bilancio 2017 (L. n. 232/2016) ha previsto un innalzamento delle percentuali di compensazione IVA applicabili agli animali vivi della specie bovina e suina, con effetto per il solo 2017. Tali misure andranno comunque stabilite con successivo decreto interministeriale.

Cavalli, asini, muli e bardotti, vivi, animali vivi della specie ovina e caprina, conigli domestici ed altri animali vivi destinati all'alimentazione umana, api e bachi da seta (prodotti di cui ai nn. 1 e 2 della Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 – esclusi bovini e bufali vivi – e n. 4 – esclusi le rane e il pollame indicato all'art. 2, punto 2, lettera a, del d.P.R. n. 587 del 1993)	7,30%
Animali vivi della specie suina (prodotti di cui al n. 2 della Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972)	a regime il 7,30% per il solo 2016 il 7,95%
Animali vivi della specie bovina, compresi i bufali (prodotti di cui al n. 2 della Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972)	a regime il 7% per il solo 2016 il 7,65%
Prodotti compresi nella Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 derivanti dalla pesca in acque dolci e dalla piscicoltura, dalla mitilicoltura, dalla ostricoltura e dall'allevamento di rane e altri molluschi e crostacei; latte fresco non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie; altri prodotti indicati nella Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, non compresi nelle voci precedenti	4%
Legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie o fascine; cascami di legno compresa la segatura, legno rozzo anche scortecciato o semplicemente sgrossato, legno semplicemente squadrato, escluso il legno tropicale, sughero naturale greggio e cascami di sughero, sughero frantumato, granulato o polverizzato (prodotti di cui ai numeri 43, 44, 45 e 46 della Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972)	2%

#### **2.2.1.4. OPERAZIONI STRAORDINARIE E ALTRE CAUSE DI ESCLUSIONE DEL MECCANISMO DI DETRAZIONE FORFETIZZATA**

La detrazione forfetizzata per percentuali di compensazione, non trova applicazione per le cessioni di prodotti agricoli acquistati mediante un atto non soggetto ad IVA (quali, per esempio: conferimento, donazione, cessione d'azienda), posto in essere da un soggetto che operava in regime IVA ordinario. In tal caso, infatti, il dante causa, al momento del conferimento (o della donazione o cessione d'azienda), ha già detratto l'IVA assolta sull'acquisto del bene conferito (donato o ceduto con l'azienda), pertanto all'avente causa non spetterà alcuna ulteriore detrazione al momento della rivendita a terzi del bene ricevuto per conferimento (donazione o cessione d'azienda).

Nella diversa ipotesi in cui il dante causa è anch'egli un soggetto che applica il regime IVA speciale agricoltura, fino al momento della rivendita del bene a terzi da parte dell'avente causa, non sarà ancora stata operata alcuna detrazione IVA. In tal caso, pertanto, il produttore agricolo che ha ricevuto il bene per conferimento (donazione o cessione d'azienda), da parte di altro produttore agricolo (che applicava il regime speciale IVA agricoltura), potrà usufruire della detrazione forfetizzata al momento della cessione a terzi del bene.

Riassumendo, in presenza di operazioni straordinarie quali la cessione d'azienda, si possono verificare le seguenti ipotesi:

- **il dante causa ha applicato il regime IVA speciale** - l'avente causa può applicare il medesimo regime;
- **il dante causa ha applicato il regime IVA ordinario** - l'avente causa può applicare il regime IVA ordinario ovvero scegliere di adottare quello speciale, non effettuando la detrazione forfetizzata relativamente ai prodotti agricoli giacenti al momento del passaggio.

Viceversa, nella diversa ipotesi in cui l'operazione straordinaria sia una fusione o una scissione, il soggetto risultante dall'operazione medesima è tenuto ad adottare il medesimo regime IVA adottato dalla società fusa o scissa.

#### **2.2.1.5. PRESTAZIONI DI SERVIZI CONNESSE ALL'AGRICOLTURA**

A fianco al descritto regime speciale IVA, l'art. 34-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 disciplina un ulteriore regime di detrazione forfetizzato per gli imprenditori agricoli che svolgono le "attività dirette alla produzione di beni ed alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 del codice civile".

L'esatto ambito di applicazione della cennata disposizione deve essere individuato adottando un'interpretazione restrittiva del dettato normativo. Infatti, come correttamente evidenziato dalla prassi amministrativa, *"una eventuale interpretazione della norma recata dal citato art. 34-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, volta ad estendere la forfetizzazio-*

*ne della detrazione Iva alle cessioni di prodotti diversi da quelli elencati nella Tabella A, parte I, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, sarebbe incompatibile con la normativa comunitaria perché in contrasto con la limitazione prevista all'art. 25 della VI Direttiva CEE di attribuire un regime speciale ai soli beni e servizi elencati negli allegati alla medesima Direttiva.”<sup>11</sup>.*

Il regime relativo ad alcuni servizi connessi all'agricoltura, di cui al richiamato art. 34-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, pertanto, si applica esclusivamente alle prestazioni di servizi effettuate mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata<sup>12</sup>. In applicazione del regime in esame, la detrazione dell'imposta assoluta sugli acquisti viene effettuata dal produttore agricolo in misura forfetaria, pari al 50% dell'imposta applicata sulle operazioni imponibili.

#### **2.2.1.6. SVOLGIMENTO DI PIÙ ATTIVITÀ DI CUI SOLO ALCUNE SOGGETTE AL REGIME SPECIALE**

Può verificarsi l'ipotesi in cui il produttore agricolo eserciti diverse attività (tutte qualificabili come attività agricole), fra loro oggettivamente scindibili, vale a dire, suscettibili di formare oggetto di autonomo esercizio di impresa; quali, per esempio, l'attività di trasformazione del latte in prodotti caseari e l'attività di allevamento di suini. In tal caso, l'agricoltore qualora non intenda adottare il regime speciale IVA agricoltura con riferimento a tutte le attività esercitate, può scegliere di operare la separazione di dette attività e di assoggettarne soltanto alcune al regime IVA speciale in esame.

Diversa è l'ipotesi in cui le attività esercitate non sono tutte riconducibili alla nozione di “attività agricole”, ma accanto all'attività agricola soggetta al regime speciale, l'agricoltore effettua anche altre cessioni di beni imponibili, qualificabili come “operazioni non agricole”<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Circolare 16 febbraio 2005, n. 6/E.

<sup>12</sup> Cfr. l'ultima parte del comma 3 dell'art. 2135 del C.c..

<sup>13</sup> A tal proposito, va segnalato che per “operazioni non agricole” si intendono quelle operazioni in relazione alle quali non è possibile riscontrare la sussistenza dei presupposti per l'applicazione del regime speciale, quali, per esempio: il mancato rispetto del criterio di prevalenza (rivendita di vino

In questa seconda ipotesi, non è possibile usufruire del meccanismo della separazione della attività, trovando viceversa applicazione il regime dell'azienda agricola mista.

In ipotesi di azienda agricola mista, l'IVA dovuta per le operazioni non agricole deve essere determinata analiticamente, detraendo quella relativa agli acquisti di beni non ammortizzabili e servizi utilizzati esclusivamente per la produzione dei beni e servizi che formano oggetto delle medesime operazioni non agricole<sup>14</sup>. Inoltre, le modalità di esercizio del diritto alla detrazione vanno individuate tenendo conto sia dell'utilizzo esclusivo o promiscuo del bene acquistato per l'effettuazione dell'operazione diversa dalle cessioni di prodotti agricoli, sia della sussistenza o meno della natura del bene medesimo.

In particolare, detti criteri di detrazione dell'imposta possono essere riassunti come segue:

- 1.** beni ammortizzabili e spese generali determinano sempre l'indebitabilità totale dell'imposta;
- 2.** beni non ammortizzabili e servizi (diversi dalle spese generali) utilizzati promiscuamente consentono la detrazione dell'imposta, ma unicamente nella quota riconducibile alle operazioni diverse;
- 3.** beni non ammortizzabili e servizi (diversi dalle spese generali) utilizzati in via esclusiva consentono la detrazione dell'imposta relativa alle operazioni diverse.

A tal uopo, sembra opportuno sottolineare che l'ipotesi esaminata in precedenza, in cui il produttore agricolo in regime IVA speciale, accanto all'attività principale, effettua anche prestazioni di servizi a favore di terzi, utilizzando attrezzature normalmente impiegate nell'attività di coltivazione o di allevamento è diversa da quella in esame. In tal caso, pertanto, non trova applicazione il regime dell'azienda agricola mista e il produttore agricolo procede ad un'annotazione separata delle pre-

---

imbottigliato ed acquistato prevalentemente da soggetti terzi - risoluzione 26 marzo 1993, n. 441658) o cessione di prodotti agricoli non contemplati nell'elencazione di cui alla Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

<sup>14</sup> Cfr.: circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E.

stazioni di servizi effettuate, nonché alla determinazione dell'imposta detraibile nella misura forfetaria del 50%, ai sensi di quanto disposto dall'art. 34-*bis*<sup>15</sup> del d.P.R. n. 633 del 1972.

### 2.2.1.7. OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE ED ESPORTAZIONI

Per i produttori agricoli in regime speciale IVA, il criterio di detrazione d'imposta forfetizzato trova applicazione anche in relazione all'effettuazione delle seguenti operazioni prive del requisito della territorialità IVA:

- › cessioni all'esportazione di cui all'art. 8, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972;
- › cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 del D.L. n. 331 del 1993 convertito con modificazioni dalla l. n. 427 del 1993;
- › cessioni a soggetti domiciliati in Paesi extracomunitari di cui all'art. 38-*quater* del d.P.R. n. 633 del 1972;
- › cessioni a sedi diplomatiche e consolari di cui all'art. 72 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, in presenza di una o più delle summenzionate operazioni, al produttore agricolo compete la detrazione o il rimborso di un importo calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili nel caso in cui la medesima operazione fosse stata effettuata nel territorio dello Stato.

A fronte di tale regime, ai produttori agricoli non compete il diritto all'applicazione del c.d. *plafond* che consente l'acquisto e l'importazione di beni e servizi senza pagamento dell'imposta (comma 1, lett. c) dell'art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972). Tale diritto viene meno anche in presenza di aziende agricole miste, le quali non possono usufruire del

---

<sup>15</sup> In senso contrario e, quindi, nel senso di ritenere applicabile alla fattispecie il regime dell'impresa mista: S. DIGREGORIO NATOLI, *Iva in agricoltura – operazioni miste e attività connesse*, in *il Fisco*, 2010, 187.

regime IVA del *plafond*, neppure con riferimento alle operazioni “non agricole” realizzate<sup>16</sup>.

Ulteriori importanti deroghe all'ordinaria disciplina IVA si verificano anche nelle ipotesi in cui il produttore agricolo (in regime IVA speciale) acquisti prestazioni di servizi da soggetti stabiliti in altri Stati membri. Dette operazioni, infatti, sono imponibili in Italia *ex art. 7-ter* del d.P.R. n. 633 del 1972, ma l'imposta versata dal produttore agricolo non può essere portata in detrazione in funzione dell'operatività del regime speciale agricoltura.

A tal proposito, è utile ricordare che, in linea generale, le prestazioni di servizi intracomunitarie, territorialmente rilevanti in Italia, scambiate fra due soggetti passivi IVA (le c.d. operazioni *business to business* o B2B), devono essere assoggettate ad imposta mediante applicazione del regime di inversione contabile (o *reverse charge*), ai sensi dell'art. 17, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Sotto il profilo operativo, ai sensi di quanto disposto dal comma 5 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, il prestatore deve fatturare l'operazione senza addebitare l'imposta, indicando nella fattura medesima la norma che prevede l'applicazione del regime di inversione contabile (o *reverse charge*). La fattura, quindi, deve essere annotata, a cura del medesimo prestatore, nel registro delle fatture emesse e riportata nella comunicazione dei dati IVA e nella dichiarazione annuale.

L'operazione così realizzata integra per il prestatore un'operazione soggetta ad IVA e, di conseguenza, la medesima implica la piena detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti. Il prestatore, inoltre, avrà diritto ad esercitare l'eventuale rimborso IVA secondo le modalità previste dall'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, qualora l'aliquota media sulle vendite sia minore di quella sugli acquisti.

Dal suo canto, il committente deve integrare il documento contabile ricevuto mediante l'applicazione dell'imposta, indicando, quindi, sulla fattura sia l'imposta che l'aliquota applicata. La fattura integrata deve quindi essere annotata, a cura del committente, nel registro delle fatture emesse, secondo le modalità di cui all'art. 23 del d.P.R. n. 633 del

---

16 Cfr.: circolare 29 febbraio 1992, n. 11.

1972, entro il mese di ricevimento, ovvero, anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese. La fattura integrata, inoltre, deve essere annotata dal committente anche nel registro degli acquisti, di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 633 del 1972; in tal modo, infatti, l'imposta indicata in fattura concorrerà, in occasione delle liquidazioni periodiche, sia come IVA a debito che come IVA a credito, compensando le rispettive voci.

La "neutralità" del cennato meccanismo viene meno nell'ipotesi in cui il committente sia un produttore agricolo che opera in regime IVA speciale. In tal caso, infatti, il prestatore agricolo sarà tenuto al versamento dell'imposta indicata in fattura, in quanto l'imposta che ha registrato fra gli acquisti non è detraibile, mentre è dovuta quella registrata nelle vendite.

Infine, sempre con riferimento alle operazioni intracomunitarie, va osservato che l'obbligo di presentazione dei modelli Intra (per la comunicazione delle operazioni intracomunitarie effettuate) sussiste anche per i produttori agricoli in regime IVA speciale.

#### **2.2.1.8. CESSIONI DI PRODOTTI AGRICOLI EFFETTUATE IN REGIME DI *SPLIT PAYMENT* O DI INVERSIONE CONTABILE (*REVERSE CHARGE*)**

La legge di stabilità 2015 (art. 1, comma 629, lett. b) della l. 23 dicembre 2014, n. 190) ha introdotto una nuova modalità di versamento dell'IVA, operante esclusivamente con riferimento a determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione, definita "scissione dei pagamenti" e ormai più nota con il termine inglese di *split payment*, disciplinata dall'art. 17-ter aggiunto al d.P.R. n. 633 del 1972<sup>17</sup>.

Il nuovo regime di *split payment* incide esclusivamente sulle modalità di versamento dell'IVA, non producendo alcun effetto sotto il profilo della fatturazione. In sostanza, a fronte dell'operazione effettuata nei confronti della Pubblica Amministrazione, il cedente/prestatore deve emettere fattura con addebito dell'imposta, provvedere alla registra-

<sup>17</sup> Per ulteriori approfondimenti sul tema, ci si consenta di rinviare a: circolare FNC del 31 marzo 2015 "IVA: lo *split payment*".

zione della stessa, senza tuttavia computare l'imposta a debito nelle liquidazione periodica IVA, l'obbligo di versamento dell'imposta, infatti, è posto a carico dell'Amministrazione committente/cessionaria. Questo ultimo soggetto deve quindi operare una scissione (*splitting*) sulle somme complessivamente dovute al proprio fornitore e accreditare a quest'ultimo il solo importo del corrispettivo pattuito (al netto dell'IVA indicata in fattura), versando direttamente all'Erario il relativo tributo.

Per espressa previsione normativa sono esclusi dall'applicazione dello *split payment* sia i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte sull'imposta sul reddito, sia le operazioni nelle quali le richiamate Pubbliche Amministrazioni risultano essere debitori dell'imposta, per effetto dell'applicazione del meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*).

In aggiunta alle due richiamate ipotesi normative di esclusione, la prassi amministrativa<sup>18</sup> ha evidenziato che il predetto meccanismo non trova applicazione neppure *“in relazione alle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie”*.

In linea con siffatta indicazione, sono state immediatamente escluse dall'ambito di applicazione dello *split payment*:

- › le operazioni certificate dal fornitore mediante il rilascio di ricevuta fiscale (di cui all'art. 8 della legge n. 249 del 1976), o dello scontrino fiscale (di cui alla legge n. 18 del 1983), ovvero non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi (ai sensi dell'art. 1, commi 429 e ss., della l. n. 311 del 2004), *“ovvero altre modalità semplificate di certificazione specificamente previste”*<sup>19</sup>;
- › le operazioni soggette al regime del margine (di cui all'art. 36 e ss. del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41), ai regimi monofase (di cui all'art. 74 del d.P.R. n. 633 del 1972) dell'editoria o dei Monopoli, al regime

<sup>18</sup> Circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E, paragrafo 8.5.

<sup>19</sup> Circolare 9 febbraio 2015, n. 1/E.

relativo alle agenzie di viaggio (di cui all'art. 74-ter del d.P.R. n. 633 del 1972), al regime di franchigia delle piccole imprese.

Maggiori incertezze, viceversa, si sono manifestate in merito alla possibilità o meno di escludere dall'ambito di applicazione del regime di *split payment* le operazioni effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione, da parte di produttori agricoli che operano in regime IVA speciale agricoltura<sup>20</sup>.

In proposito, l'Amministrazione finanziaria<sup>21</sup> ha chiarito che a detta ipotesi di esclusione devono ricondursi anche *“le operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali che, pur prevedendo l'addebito in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante”*<sup>22</sup>. Ne consegue che i produttori agricoli che operano in regime speciale IVA agricoltura, anche quando effettuano cessioni di prodotti agricoli nei confronti di Pubbliche Amministrazioni, non devono comunque procedere alla scissione dei pagamenti, ovvero all'applicazione del regime di *split payment*.

## 2.2.2. Regime di esonero

### 2.2.2.1. PRESUPPOSTI PER L'APPLICAZIONE DEL REGIME DI ESONERO

I produttori agricoli che nell'esercizio precedente hanno realizzato (o, nel caso di inizio attività, prevedono di realizzare) un volume d'affari non superiore a € 7.000,00, costituito per almeno due terzi da cessioni

20 S. MOGOROVICH, *Split payment e grande distribuzione: doppia penalizzazione per l'agricoltura*, in *Il Fisco*, 2015, 1054.

21 Circolare 13 aprile 2015, n. 15/E, paragrafo 2.

22 In particolare, la cennata circolare n. 15/E del 2015 ha espressamente escluso dall'ambito di applicazione del regime di *split payment* le operazioni rese da fornitori che operano nell'ambito dei seguenti regimi:

- Regime speciale di cui agli artt. 34 e 34-bis del d.P.R. n. 633 del 1972;
- Regime di cui alla legge n. 398 del 1991;
- Regime relativo all'attività di intrattenimento di cui alla Tariffa allegata al d.P.R. n. 640 del 1972;
- Regime speciale applicabile alle attività di cui alla Tabella C allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

di prodotti agricoli, sono ammessi ad usufruire di un ulteriore regime speciale IVA, di esonero dagli adempimenti IVA.

Stando al chiaro dettato normativo, il produttore agricolo "esonerato" non è necessario che effettui unicamente operazioni agricole, potendo effettuare anche operazioni diverse dalle cessioni di prodotti agricoli, sempre che le medesime rappresentino una quota inferiore al 33,3% del volume d'affari, il quale, a sua volta, non deve superare il limite complessivo di € 7.000,00<sup>23</sup>.

La possibilità di usufruire del regime agevolato in esame cessa a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato superato il cenato limite di € 7.000,00.

Il regime di esonero, tuttavia, potrebbe venire meno anche nel corso dell'esercizio qualora, pur avendo rispettato il limite quantitativo di € 7.000,00, l'ammontare delle operazioni diverse da quelle agricole supera in corso d'anno il rapporto di un terzo delle operazioni complessive<sup>24</sup>.

In tal caso, qualora alla fine dell'esercizio si riscontri l'effettivo superamento del suddetto limite, cessa il regime di esonero e il produttore agricolo deve presentare la dichiarazione IVA annuale, versare l'imposta eventualmente dovuta e provvedere ai seguenti adempimenti<sup>25</sup>:

- annotazione riepilogativa nel registro di cui all'art. 23 del d.P.R. n. 633 del 1972 (tenuto ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. n. 633 del 1972), distinta a seconda delle percentuali di compensazione applicate, delle fatture ricevute (autofatture) per le cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate nell'anno;
- annotazione riepilogativa separata dalla precedente, in apposita sezione del medesimo registro delle fatture ricevute con estremi

---

23 A tal proposito, è utile sottolineare che l'eventuale cessione di beni ammortizzabili è un'operazione che non influenza la richiamata percentuale, posto che, ai sensi dell'art. 20, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, la cessione di beni ammortizzabili non va a comporre il volume d'affari del soggetto passivo IVA.

24 Circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E.

25 Sul punto, si vedano le istruzioni contenute nel paragrafo 6.7.2 della circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E.

delle fatture di riferimento (autofatture) per le operazioni diverse da quelle agricole effettuate nell'anno;

- › annotazione riepilogativa nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del d.P.R. n. 633 del 1972 dell'ammontare imponibile dei corrispettivi e delle relative imposte, distinti secondo l'aliquota applicabile, relativi alle cessioni di prodotti agricoli nonché alle cessioni di altri beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'anno nei confronti di privati consumatori senza emissione della fattura;
- › annotazione riepilogativa in altra sezione distinta del medesimo registro delle fatture e bollette doganali relative agli eventuali acquisti e importazioni di beni e servizi esclusivamente utilizzati per l'effettuazione delle operazioni diverse, distinta per aliquota d'imposta assolta.

Il descritto regime di esonero dagli adempimenti IVA può essere oggetto di rinuncia da parte del produttore agricolo.

La rinuncia può essere esercitata mediante comportamento concludente, seguito dalla presentazione di apposita comunicazione. Una volta esercitata detta rinuncia, la medesima sarà vincolante per almeno 3 anni e comunque fino a revoca espressa.

### **2.2.2.2. MODALITÀ ATTUATIVE DEL REGIME DI ESONERO**

Al verificarsi dei presupposti sin qui ricordati, i produttori agricoli sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili di fatturazione, registrazione, liquidazione periodica e presentazione della dichiarazione annuale IVA, fatta eccezione per la comunicazione delle operazioni IVA di cui all'art. 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla l. 30 luglio 2010, n. 122, che rimane sempre obbligatoria in base a quanto disposto dall'art. 36, comma 8-*bis*, del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, inserito dalla legge di conversione 18 dicembre 2012, n. 221<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> A seguito delle modifiche apportate dall'art. 4, comma 1, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, sono comunque esonerati dalla comunicazione di cui all'art. 21 i soggetti situati nelle zone montane. Inoltre,

Nel regime di esonero, resta fermo, altresì, l'obbligo per il produttore agricolo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali relative agli acquisti e alle importazioni, nonché le fatture di vendita emesse per suo conto dai cessionari o dai committenti; così come l'obbligo di possedere un numero di partita IVA<sup>27</sup>.

A differenza di quanto avviene nel regime speciale IVA agricoltura, sulle cessioni di beni effettuate dal produttore "esonerato" non vanno applicate le aliquote IVA ordinarie, bensì quelle corrispondenti alle percentuali di compensazione.

Inoltre, tale regime comporta per i cessionari e i committenti, che nell'esercizio d'impresa acquistano beni o utilizzano servizi dai produttori agricoli "esonerati", l'obbligo di emettere un'autofattura (art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972), indicandovi, unitamente al prezzo di vendita dei beni o dei servizi acquistati, l'imposta calcolata secondo le percentuali di compensazione<sup>28</sup>. L'imposta così calcolata dovrà essere pagata al produttore agricolo cedente e risulterà detraibile per il cessionario. Il produttore agricolo esonerato dall'obbligo di versamento dell'imposta, tratterrà l'IVA pagata dal cessionario a titolo di compensazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

Qualora il cessionario del produttore agricolo "esonerato" sia un consumatore finale, su quest'ultimo, ovviamente, non incomberà alcun obbligo IVA.

---

va ricordato l'esonero previsto esclusivamente in relazione all'anno d'imposta 2012 (cfr.: circolare 12 febbraio 2013, n. 1/E).

27 In tal senso: risoluzione 25 ottobre 1994, n. VI-13-1085. In senso conforme, già la risoluzione 25 marzo 1991, n. 445126 aveva chiarito che: *"la scrivente conferma che tutti i produttori agricoli di cui al citato art. 34 del D.P.R. n. 633/1972, compresi gli agricoltori esonerati da adempimenti ai sensi del comma 3 dello stesso articolo, sono obbligati a presentare dichiarazione di inizio attività, a norma del menzionato art. 35, con conseguente attribuzione del numero di partita Iva da parte del competente ufficio Iva."*

28 Viceversa, in relazione alla cessione di beni diversi da quelli agricoli, nell'autofattura emessa dal cessionario dovrà essere indicata l'aliquota IVA ordinaria (risoluzione 20 novembre 1992, n. 450313).

### 2.2.3. L'opzione per il regime IVA ordinario

Il regime speciale IVA agricoltura non è un regime obbligatorio e il produttore agricolo può rinunciarvi optando per l'applicazione del regime ordinario.

L'opzione per il regime ordinario risulta particolarmente vantaggiosa nel caso in cui il produttore agricolo presuma di trovarsi, a fine esercizio, in condizioni di credito d'imposta. Infatti, come si è visto, il regime speciale IVA, a differenza di quello ordinario, non consente al produttore agricolo di esercitare il diritto al rimborso dell'IVA eventualmente a credito.

L'opzione per il regime ordinario viene effettuata mediante comportamento concludente, seguito dalla presentazione di apposita comunicazione ed è vincolante fino a quando non viene revocata. In ogni caso, una volta optato per il regime ordinario, il medesimo dovrà essere applicato almeno per un triennio, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno in cui la scelta è stata esercitata.

In caso di cambio di regime applicativo dell'IVA, sorge la necessità di procedere alla rettifica dell'imposta relativa ai beni in giacenza e ai beni strumentali (art. 19-bis del d.P.R. n. 633 del 1972), onde evitare che il soggetto finisca per usufruire di una doppia detrazione: quella ordinaria effettuata prima del mutamento di regime e quella forfettaria operata al momento della cessione del bene.

In particolare, in caso di passaggio dal regime IVA ordinario a quello speciale agricoltura, sarà necessario:

- › redigere un inventario dei beni giacenti al 31 dicembre (se il passaggio di regime avviene a seguito di apposita opzione) o alla data del mutamento (nel caso in cui il passaggio di regime avvenga in funzione di operazioni straordinarie);
- › rideterminare un debito d'imposta in base all'imposta a suo tempo detratta;
- › conteggiare tale debito d'imposta nella prima liquidazione periodica successiva alla dichiarazione annuale relativa al periodo durante il quale si è verificato il mutamento di regime.

Nel caso in cui si passi dal regime speciale agricoltura al regime IVA ordinario, sarà necessario:

- › redigere un inventario dei beni giacenti al 31 dicembre (se il passaggio di regime avviene a seguito di apposita opzione) o alla data del mutamento (nel caso in cui il passaggio di regime avvenga in funzione di operazioni straordinarie);
- › rideterminare un credito d'imposta in base all'imposta a suo tempo non detratta;
- › computare tale credito d'imposta nella prima liquidazione periodica successiva alla dichiarazione annuale relativa al periodo durante il quale si è verificato il mutamento di regime<sup>29</sup>.

---

29 Risoluzione 2 febbraio 1999, n. 10/E.

### 3. Capitolo terzo - Profili tributari - Altre imposte

---

#### 3.1. Imposta di registro (e IVA: Alternatività parziale), Imposta Ipotecaria e Imposta Catastale, in Agricoltura

---

di Simone Carunchio

##### 3.1.1. I beni

L'analisi della corretta applicazione dell'imposta di registro, dal momento che essa concerne principalmente i trasferimenti di cose, non può prescindere da una preventiva distinzione dei beni che potenzialmente possono essere oggetto di atti e contratti; i quali ultimi, a loro volta, rappresentano l'oggetto dell'imposta in esame<sup>1</sup>.

Tali distinzioni in ordine alle cose assumono rilevanza, in particolare, più oltre lo si specificherà meglio, per l'applicazione dell'imposta di registro (IR) in alternatività parziale con l'imposta sul valore aggiunto (IVA). Alternatività di cui agli articoli 5 e 40 del D. P. R. n. 131/1986 (TUR: Testo Unico in materia di imposta di Registro)<sup>2</sup>, per cui, in breve, gli

---

<sup>1</sup> Per quanto attiene alla distinzione fra i vari diritti, è sufficiente indicare che essa segue le ordinarie classificazioni giuridiche. Importante, nell'ambito dell'imposta di registro, è quella tra diritti reali (proprietà) e diritti di godimento, i quali ultimi, a loro volta, come noto, possono essere distinti in reali (per esempio: diritto di usufrutto, diritto di servitù o diritto di superficie) e in personali (in particolari occorre richiamare i contratti di locazione o di affitto, quali fonti di tali diritti).

<sup>2</sup> Prima della riforma dell'IR entrata in vigore a partire dal 2014 (D. Lgs. n. 23/2011, L. n. 128/2013, L. n. 147/2013) (cfr. Circolare 2/E/2014), la distinzione fra i beni assumeva una particolare rilevanza anche in merito alla sola applicazione dell'imposta in esame, in quanto erano previste diverse aliquote a seconda del bene oggetto del contratto di trasferimento. Tali distinzioni, con la riforma appena richiamata, sono venute meno nella maggior parte dei casi. Più oltre si approfondirà ulteriormente la tematica. Nella legge di stabilità 2017 n. 232/2016 con i commi 24 e ss. è stato istituito il "gruppo IVA".

atti da cui derivano operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA devono essere assoggettati all'IR nella misura fissa (ammontante a 200 €), mentre gli atti da cui derivano operazioni escluse dal perimetro applicativo dell'IVA devono essere assoggettati a IR in misura proporzionale (la quale varia a seconda dell'atto stipulato e del bene oggetto dell'atto stesso)<sup>3</sup>. Nel perimetro di applicazione dell'IVA rientrano per principio, per quanto in questa sede importa, anche le operazioni esenti, ma a questo principio è dato riscontrare delle deroghe in relazione ai beni immobili.

Ai fini che interessano, pertanto, è d'uopo tener distinti: l'azienda, i fabbricati (abitativi e strumentali), i terreni (suscettibili di utilizzazione edificatoria e non edificabili) e i fondi rustici. Principio portante è quello che per distinguere i vari beni si tenga conto, in primo luogo, della loro destinazione catastale; ma sono previste delle deroghe.

1. Azienda: la nozione di azienda è rinvenibile nell'articolo 2555 del C. C., per il quale essa è: "il complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa". In tale nozione, dunque, possono rientrare i beni più diversi: terreni, fabbricati, attrezzature, scorte, crediti e debiti, ecc. L'azienda è, considerata nel suo complesso, un bene mobile<sup>4</sup>.

---

Le norme assumono efficacia a partire dal 1° gennaio 2018. Per quanto concerne l'alternatività parziale tra IR e IVA, col comma 26, nello specifico, sono stati sostituiti i due artt. 5 e 40 del TUR, per, tra l'altro, adattarli alla nuova istituzione in parola. In breve è stato previsto che le operazioni interne al gruppo IVA sono da considerarsi nel campo di applicazione dell'IVA (applicandosi pertanto l'IR in misura fissa), salvo che per quelle operazioni per le quali era già stata prevista la deroga al principio generale dell'alternatività prima della riforma, ossia quelle di locazione e di cessione di immobili.

<sup>3</sup> Per esempio l'atto di compravendita di un terreno agricolo può essere assoggettato a IR proporzionale nella misura del 15% o del 9% a seconda che il terreno sia acquistato da una persona fisica senza altre qualifiche o da una persona fisica coltivatore diretto. Più oltre si approfondirà la tematica.

<sup>4</sup> Cfr.: Corte di cassazione, sentenze n. 4319 del 1998 e n. 4886 del 1988; S. SERVIDIO, *Cessione di ramo d'azienda e regime impositivo*, in *Agricoltura*, n. 1/2015; L. DE ROSA, A. RUSSO, M. IORI, *Operazioni straordinarie*, Milano 2014; G. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Milano 2006; V. BUONOCORE (a cura di), *Istituzioni di diritto commerciale*, Torino 2000.

2. **Fabbricato abitativo:** si tratta dei fabbricati classificati nella categoria catastale A. In questo caso la classificazione è riscontrabile nel catasto fabbricati<sup>5</sup>.
3. **Fabbricato strumentale:** si tratta dei fabbricati classificati nelle categorie catastali residue rispetto alla A. Anche in questo caso il riferimento è il catasto fabbricati.
4. **Terreno edificabile:** si tratta dei terreni che sono definiti, ai fini fiscali (ma non dunque ai fini amministrativi e urbanistici: i due dati possono divergere), dal comma 2, articolo 36, del D. L. n. 223/2006, convertito con modificazioni nella L. n. 248/2006: “un’area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall’approvazione della regione e dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo”. Ne risulta che in questo caso si ha una deroga rispetto al principio per cui i terreni sono classificati in base alle risultanze catastali e pertanto la natura edificabile di un suolo deve essere desunta, ai fini fiscali, dalle risultanze del PRG (Piano Regolatore Generale). In sostanza l’imposizione su di un terreno edificabile è correlata alla semplice aspettativa edificatoria ed è su di essa che si commisura la capacità contributiva<sup>6</sup>. Tale norma si applica ai più diversi comparti impositivi: imposte sui redditi, IVA, IR, imposta sulle successioni (IS), imposta sulle donazioni (ID), imposta ipotecaria (II) e imposta catastale (IC).
5. **Terreno agricolo:** terreni classificati come tali nel catasto dei terreni e per i quali il PRG non ne preveda un cambio di destinazione per quanto precedentemente detto<sup>7</sup>. Si anticipa che, per la possibilità di avvalersi della agevolazione della Piccola Proprietà Conta-

5 Il catasto fabbricati si suddivide in cinque categorie; per esempio: C.1: Negozi e botteghe, C.6: Stalle, scuderie, autorimesse, D.7: Fabbricati per attività industriali, ecc. In tale catasto si riscontra, inoltre, la voce D.10: Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole.

6 Cfr.: Corte di cassazione, sentenza n. 25506 del 2006, Corte costituzionale, sentenze nn. 41 e 394 del 2008.

7 Cfr.: Consiglio di Stato, parere n. 1040/83-846 del 1983; C. M. n. 71/250497 del 1984; CNN, studio n. 24-2012/T; A. BUSANI, *L’area dell’impianto fotovoltaico è agricola o edificabile?*, in *Corriere tributario* n. 46/2011; B. BIANCANELLO, *Notariato: qualificazione dei terreni, edificabili o agricoli*, in *Agricoltura* n. 2/2013; M. BAGNOLI, A. ROCCHI, *La plusvalenza nella cessioni di terreni agricoli con limitata edificabilità*, in *Corriere tributario* n. 25/2014.

dina (PPC), questa distinzione formale appena avanzata non trova applicazione, per cui occorre fare riferimento al catasto terreni e dunque a un PRG approvato e attuato.

6. Fondo rustico<sup>8</sup>: si tratta di un terreno agricolo il quale ha come pertinenza<sup>9</sup> un fabbricato rurale a servizio del fondo stesso (per esempio come deposito attrezzi per la coltivazione).

A fronte di queste distinzioni che possono sembrare piuttosto chiare e nette, si rende necessario indicare alcune ipotesi in cui questa chiarezza pare venire meno.

In primo luogo occorre individuare il momento in cui da “terreno” si passa a “fabbricato”. Tale controversia si risolve attraverso la considerazione dell'articolo 2645-bis, comma 6, del C. C., per cui il criterio di distinzione fra i due è dato dal “rustico”, ovvero sia da quella costruzione che, pur non essendo completa presenta già le caratteristiche di un ricovero, per cui essa è fornita di fondamenta, di pilastri portanti e di copertura<sup>10</sup>.

In secondo luogo è necessario distinguere tra fabbricato strumentale da demolire e terreno edificabile: se il fabbricato da demolire è in uso, oggetto del contratto sarà il fabbricato, mentre se tale fabbricato è allo stato di rudere, oggetto sarà il terreno<sup>11</sup>.

Altre ipotesi più vicine a quanto in questa sede interessa (in particolare i terreni agricoli e i fondi rustici) concernono tutti quei casi in cui è necessario distinguere tra terreno agricolo e terreno suscettibile di edificabilità in quanto non sempre la distinzione è di prima evidenza.

Un primo caso concerne l'ipotesi di un terreno agricolo sul quale sia prevista una limitata capacità edificatoria: tale limitata capacità non

---

8 Cfr. Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 26/E/2015*.

9 Per quanto attiene ai vincoli pertinenziali vd. C. C., artt. 817 e 818; TUR, artt. 23, comma 3, e 24; Agenzia delle entrate, *Circolare n. 38/E/2015*, *Circolare n. 27/E/2006*, *Circolare n. 12/E/2007*, *Circolare n. 22/E/2013*, *Circolare 36/E/2013*, *Risoluzione n. 139/E/2007*, *Risoluzione 94/E/2010*. A parere dell'Amministrazione una pertinenza è tale esclusivamente se è graffiata in catasto.

10 Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 1/E/2007*, *Circolare 11/E/2002*, *Risoluzione n. 23/E/2009*.

11 Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 1/E/2007*, *Circolare 28/E/2011*. Si evidenzia che se quella indicata è la soluzione nell'ambito dell'IR, ciò non è più valido nell'ambito della imposizione diretta, per cui, secondo la *Risoluzione 395/E/2008*, nell'ipotesi indicata si realizzerà comunque la cessione di un terreno edificabile.

pare idonea a modificare la natura del terreno per cui esso mantiene la propria destinazione agricola<sup>12</sup> (si tratta in sostanza, per quanto in questa sede interessa, del caso del fondo rustico).

Un secondo caso piuttosto interessante è quello dell'impianto fotovoltaico e del diritto di superficie che spesso accompagna tale installazione. In questa ipotesi la costituzione del diritto di superficie non modifica la destinazione originaria del terreno, per cui se detto diritto è costituito su di un terreno agricolo tale suolo mantiene la menzionata destinazione e la costituzione della superficie deve essere assoggettata a imposta di registro secondo le previsioni concernenti il trasferimento del terreno rurale<sup>13</sup>.

### 3.1.2. Trasferimento di azienda agricola

Tra le varie fattispecie che è possibile ricondurre alla nozione di "trasferimento di azienda"<sup>14</sup>, in questa sede si tratterà della compravendita di azienda<sup>15</sup>.

La compravendita di azienda, in quanto cessione, ovvero sia ai fini dell'IVA, è un'operazione fuori campo, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. b), del D. P. R. n. 633/1972 (D.IVA). Ne consegue che in onore al principio di alternatività parziale tra l'imposta appena menzionata e l'IR, ai sensi degli articoli 5 e 40 del TUR, la compravendita di azienda (agricola) deve assoggettata all'IR proporzionale.

Dal momento che la forma scritta per questo tipo di trasferimento è richiesta esclusivamente *ad probationem* (ai sensi dell'articolo 2556 del C. C.) nel TUR è previsto, all'articolo 3, che seppure il trasferimento

12 Cfr. Corte di cassazione, sentenze nn. 3438 del 1981, 8737 del 1990, 10713 del 2009; R. M. n. 430065 del 1991; CNN, studio 24-2012/T; S. MOGOROVICH, *La cessione di un terreno edificabile tra l'applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro*, in *Agricoltura n. 6/2007*. Rientra in tale ipotesi anche quella specifica della costruzione di un centro sportivo e quella dell'impianto carburante (*Risoluzione 6/E/2009*).

13 Cfr.: Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 112/E/2009*, *Circolare 36/E/2013*; CNN, studio n. 24-2012/T.

14 Nella nozione di trasferimento è possibile far convergere diversi istituti: conferimento, permuta, donazione, affitto, usufrutto e altre. Cfr. FNC, documento del 15 maggio 2016, *La responsabilità tributaria del cessionario d'azienda e la nozione di "trasferimento d'azienda"*.

15 Tra i numerosi interventi in materia, cfr., per quanto interessa il settore agricolo, S. SERVIDIO, *Cessione di ramo d'azienda agricola e regime impositivo*, in *Agricoltura n. 1/2015*.

dovesse avvenire per contratto verbale, esso deve essere registrato in termine fisso. Il termine ordinario è quello di venti giorni dalla data di stipula dell'atto.

Si evidenzia sin da subito che a seconda della struttura dell'atto varia, anche sensibilmente, l'aliquota da applicare al valore dell'atto stesso (di cui più oltre).

La principale distinzione da tenere in debita considerazione è la seguente:

- I. L'atto non contiene l'inventario dei beni aziendali.** In questa ipotesi, che si potrebbe definire sintetica, l'aliquota da applicare, ai sensi dell'articolo 9 della prima parte della Tariffa allegata al TUR, è quella del 3%. Tale aliquota è quella prevista per i trasferimenti di beni diversi da quelli immobiliari. Per quanto attiene alla componente immobiliare, devono essere corrisposte l'II (2% del valore del bene immobile) e l'IC (1% del bene in questione).
- II. L'atto contiene l'inventario dei beni aziendali.** In questa ipotesi, che si potrebbe definire analitica, occorre distinguere due casi a seconda di come è stato strutturato l'inventario. Se l'inventario contiene il valore di ogni singolo cespite occorre applicare la relativa aliquota prevista dal TUR (per esempio: per i beni immobili in generale è prevista l'aliquota del 9%<sup>16</sup>, per i crediti l'aliquota dello 0,5%<sup>17</sup>, per i beni mobili, come detto, quella del 3%). Se nell'inventario, invece, non è indicato il valore di ogni singolo bene, ai sensi dell'articolo 24 del TUR, si deve applicare sull'intero corrispettivo concordato dalle parti l'aliquota più elevata. Pertanto, in questo caso, ordinariamente, si deve applicare l'aliquota del 9% (o del 15% se il trasferimento avviene a favore di una persona non agricoltore). Per quanto attiene all'II e all'IC da applicare, esse dovranno essere versate nella misura fissa di 50€ cadauna.

---

<sup>16</sup> TUR, Tariffa, Parte I, articolo 1. Si evidenzia che nel caso in cui l'azienda non sia trasferita a un imprenditore agricolo o a un coltivatore diretto, l'aliquota prevista dal TUR per i trasferimenti di terreni agricoli è quella del 15%.

<sup>17</sup> TUR, Tariffa, Parte I, articolo 6.

Ricorrendone le condizioni, dal momento che si sta trattando di una compravendita per così dire ordinaria (in questo caso in cui l'imposizione avviene frazionatamente), sarà possibile richiedere l'applicazione delle agevolazioni previste (tra cui la PPC), di cui più oltre, ove si tratterà delle compravendite di beni in modo più specifico.

Per quanto riguarda la determinazione della base imponibile su cui applicare l'IR, essa, nella prima ipotesi indicata, è rappresentata dal corrispettivo indicato dalle parti (articolo 51, comma 4, TUR).

Per la seconda ipotesi, qualora siano indicati distintamenti i valori dei cespiti, in ordine a quelli immobiliari è sufficiente indicare il valore catastale per non far scattare l'accertamento da parte dell'Amministrazione, determinato secondo le indicazioni dell'articolo 52, comma 4, del TUR<sup>18</sup>; mentre per quanto concerne gli altri cespiti la base imponibile è rappresentata dal corrispettivo concordato dalle parti.

### 3.1.3. Compravendita di immobili

#### 3.1.3.1. LA NORMATIVA ORDINARIA

Come detto in questa ipotesi di fondamentale importanza è l'alternatività parziale tra IR e IVA, soprattutto in relazione alle deroghe previste per i beni immobili. In questa sede, considerato il campo di interesse, ovvero sia l'imprenditore agricolo, si esporrà la tassazione della compravendita di immobili nell'ipotesi in cui il venditore sia un "soggetto IVA".

<sup>18</sup> Articolo 52, comma 4, TUR: "Non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito, né i valori o corrispettivi della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma degli articoli 47 e 48. Ai fini della disposizione del presente comma le modifiche dei coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi hanno effetto per gli atti pubblici formati, per le scritture private autenticate e gli atti giudiziari pubblicati o emanati dal decimo quinto giorno successivo a quello di pubblicazione dei decreti previsti dagli articoli 87 e 88 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, nonché per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione da tale data. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria".

- I. **Cessione di fabbricato abitativo.** Regola generale (ex art. 10, comma 1, n. 8-*bis*), D.IVA) è che queste cessioni sono esenti dall'IVA, salvo due casi: quando il cedente opta per l'imposizione, e quando ricorrono due condizioni particolari, e cioè che il cedente sia l'impresa costruttrice/ristrutturatrice e che la cessione avvenga entro i 5 anni successivi alla ultimazione dei lavori (in questo caso, di conseguenza, l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto è obbligatoria). Se si ricade nell'ipotesi dell'esenzione, allora verrà corrisposta l'IR secondo la normativa più volte richiamata ex art. 1 della prima parte della tariffa allegata al TUR; vale a dire: Imposta di registro al 9% (o al 2% se "prima casa") (minimo 1000 €), imposte ipo-catastali nella misura complessiva di 100 €, con assorbimento dei "tributi minori" (più gli eventuali tributi per l'eventuale iscrizione dell'ipoteca legale), di cui più oltre. Se invece si ricade nell'ipotesi di applicazione dell'IVA, l'IR e le imposte ipo-catastali vanno corrisposte, ognuna, nella misura fissa di 200 € (senza assorbimento dei "tributi minori") (più i "tributi minori" sull'iscrizione dell'ipoteca legale); mentre, per ciò che concerne l'aliquota dell'IVA, occorre considerare il n. 21 della parte seconda della tabella A allegata al D.IVA, per cui si applica l'aliquota del 4% nel caso in cui ricorrano le condizioni per la "prima casa"; il n. 127-*undecies* della parte terza della tabella A allegata al D.IVA, per cui si applica l'aliquota del 10% in caso di cessione di immobili non di lusso. Nel caso invece della cessione di immobili di lusso si applicherà l'aliquota ordinaria. Si evidenzia che nel primo caso (di assoggettamento dell'operazione a IR) è possibile applicare anche il 'prezzo valore'<sup>19</sup>, mentre nel secondo caso (assoggettamento dell'opera-

---

19 Il 'prezzo valore', istituito ancora controverso, è stato inserito nel corpo della normativa sull'imposta di registro dall'art. 35, comma 23-*ter*, della L. n. 248/2006, che ha aggiunto il comma 5-*bis* all'art. 52 del TUR. Non è ancora completamente chiaro, infatti, se si tratti di un istituto che permette un calcolo forfettario della base imponibile o si tratti di un istituto che permette una più ampia libertà di manovra di accertamento in capo all'amministrazione. La prima posizione è assunta chiaramente dal Consiglio Nazionale del Notariato (*studio n. 117-2006/T*) e dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 6/2014). L'Agenzia delle entrate nel solo anno 2014 ha espresso pareri contrastanti: nella *Circolare 2/E/2014* ha preso posizione dichiarando che il 'prezzo valore' permette il calcolo forfettario della base imponibile della compravendita posta in essere da 'soggetti non IVA' di fabbricati a

zione a IVA) l'istituto in questione non può trovare applicazione. Si rammenta che, nel caso della cessione dei fabbricati abitativi, l'imposta sul valore aggiunto è oggettivamente indetraibile (ex art. 19-*bis*1, comma 1, lett. i), D.IVA)<sup>20</sup> e che, nel caso in cui vi sia esercizio dell'opzione per l'imponibilità, la fattura va emessa in regime di inversione contabile (ex art. 17, comma 6, lett. *a-bis*), D.IVA).

- II. Cessione di fabbricato strumentale.** Regola generale, in ordine all'alternatività parziale, è la medesima enunciata nel caso delle cessioni di fabbricati abitativi; ciò che varia è però l'imposizione; in questo caso, infatti, indipendentemente dall'esenzione o dall'imponibilità in ordine all'imposta sul valore aggiunto, le norme sull'alternatività parziale impongono che l'imposta di registro debba essere in ogni caso essere corrisposta nella misura fissa di 200 €, l'imposta ipotecaria nella misura proporzionale del 3% e l'imposta ipotecaria nella misura proporzionale del 1%<sup>21</sup>. In questo caso, rispetto al precedente, non si applica la regola dell'indetraibilità oggettiva, ma rimane la regola dell'indetraibilità prevista per le operazioni esenti (art. 19, comma 2, D.IVA). Si applica il regime di inversione contabile per la fatturazione (se il cedente ha optato per l'imponibilità).
- III. Cessione di terreno.** In ordine a questo tipo di cose, per quanto attiene all'imposta sul valore aggiunto, occorre distinguere tra il terreno non edificabile e il terreno suscettibile di edificabilità<sup>22</sup>. Per ciò che concerne il terreno non edificabile, l'art. 2, comma 3, lett. c), del D.IVA, fa in modo che le operazioni e gli atti che lo hanno a oggetto non rientrino mai nel campo di applicazione dell'imposta; ne consegue che il regime tributario da applicare è quello, già

---

uso abitativo; mentre nella *Risoluzione 53/E/2014* è tornata sulle sue originarie posizioni in ordine all'accertamento.

20 Salvo le imprese che adottano il 'pro rata' e le imprese "che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati".

21 Ai sensi dell'art. 1-*bis* della tariffa allegata al D. P. R. n. 347/1990, recante le disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale (nel seguito TUIC), e dell'art. 10 del medesimo testo unico.

22 Il criterio per la distinzione, come detto, è contenuto nell'art. 36, comma 2, del D. L. n. 223/2006, convertito con L. n. 248/2006. La norma prevede che occorra fare riferimento alla destinazione del terreno contenuta nel Piano Regolatore Generale, ancorché non sia definitivo. Se definitivo, ancorché non siano stati approvati gli strumenti attuativi (quali il Piano Urbanistico Particolareggiato e il Piano di Lottizzazione).

esposto precedentemente, previsto per l'imposta di registro, con la particolarità che nel caso in cui un terreno non edificabile (ovverosia agricolo) sia trasferito a un soggetto che non sia Imprenditore Agricolo Professionale (IAP) o Coltivatore Diretto (CD), sul relativo atto non deve essere applicata l'IR con aliquota al 9% ma con aliquota al 15%<sup>23</sup>. Ne consegue che l'aliquota ordinaria per il trasferimento di terreni agricoli è quella del 15%, mentre l'aliquota del 9% rappresenta un'aliquota agevolata prevista a favore dello IAP e del CD, che siano iscritti nella relativa gestione separata previdenziale e assistenziale<sup>24</sup>. In ordine al terreno suscettibile di edificabilità, al contrario, occorre considerare il principio di alternatività parziale tra IR e IVA; per cui se la vendita avviene da parte di un "soggetto IVA", questa cessione andrà assoggettata a IVA e di conseguenza si applicherà l'IR, l'II e l'IC, ognuna nella misura di 200 €. Il regime previsto per l'applicazione dell'IVA è quello ordinario. Questo principio appena esposto derivante dall'applicazione dell'alternatività parziale tra IR e IVA, per quanto attiene all'imprenditore agricolo deve, alla luce in particolare della Prassi e della Giurisprudenza, essere maggiormente specificato<sup>25</sup>: l'agricoltore che vende un ter-

23 Si evidenzia che la misura di tale aliquota ordinaria prevista per le compravendite di terreni agricoli, o per meglio dire non edificabili, è stata negli ultimi anni oggetto di numerose modifiche. Nell'ambito della già richiamata riforma dell'IR del 2014 già richiamata, infatti, essa, a partire dalla misura del 15% prevista fino al 31 dicembre del 2013, era stata ridotta al 12% a partire dal 1 gennaio 2014. La L. n. 208/2015, art. 1, comma 905 (Legge di Stabilità 2016), tra le altre previsioni in merito all'applicazione dell'IR ai trasferimenti di terreni agricoli (quale, soprattutto un'estensione dell'agevolazione PPC, di cui più oltre), ha riportato l'aliquota in questione al 15% a partire dal 1 gennaio 2016. Cfr. S. MOGOROVICH, *La tassazione dei trasferimenti immobiliari dal 2014*, in *Agricoltura n. 1/2014*; D. BUONO, *Società agricole: ripristinate le agevolazioni fiscali*, in *Agricoltura n. 1/2014*; M. BAGNOLI, S. PETROCCHI, *La disciplina giuridica e fiscale delle società agricole*, in *Bilancio e reddito d'impresa n. 11/2014*; S. BARUZZI, *Imposta di registro sui trasferimenti a titolo oneroso di terreni agricoli*, in *il fisco n. 15/2016*.

24 Si richiama che prima della riforma dell'IR operante dal 1 gennaio 2014, la riduzione dell'aliquota (dal 15% all'8%) era sottoposta a un maggior numero di vincoli, i quali erano indicati nella Nota I, art. 1, Tariffa, Parte I, allegata al TUR. I requisiti e le condizioni indicate erano le seguenti: allegare all'atto la documentazione attestante la qualifica di IAP o CD (certificazione rilasciata dal Servizio provinciale dell'agricoltura) o la dichiarazione che tale certificazione la si sarebbe presentata entro tre anni dalla stipula dell'atto; dichiarare di non rivendere il fondo per i successivi 10 anni; dichiarare di non mutare la destinazione dello stesso per i successivi dieci anni.

25 Cfr. M. BAGNOLI, *Il regime tributario delle cessioni di terreni edificabili*, in *Agricoltura n. 6/2001*; B. Ascari, *Fondo non coltivato: la vendita è soggetta ad imposta di registro. Sentenza della Cassazione n. 1935/2001, in il fisco n. 24/2001*; S. MOGOROVICH, *Vendita di un terreno edificabile di proprietà del produttore esonerato dall'IVA*, in *Agricoltura n. 3/2007*; S. MOGOROVICH, *La cessione di terreno edificabile*

reno agricolo suscettibile di edificabilità deve corrispondere l'IVA esclusivamente se tale terreno è utilizzato a fini agricoli, cioè sia inerente all'attività specifica del "soggetto IVA" agricoltore. Viceversa, se tale terreno suscettibile di edificabilità non è utilizzato ai fini agricoli, esso è considerato facente parte del patrimonio personale dell'imprenditore e dunque deve essere assoggettato a IR. Occorre inoltre evidenziare il caso della compravendita di un terreno che in parte è edificabile e in parte è agricolo. In questo caso in alcuni documenti di Prassi<sup>26</sup> è stato affermato che, qualora per tale trasferimento sia stato pattuito un corrispettivo indistinto, tale atto deve essere assoggettato a IR.

In ultimo si evidenzia che in tutti e tre i casi, per quanto concerne i cosiddetti "tributi minori", occorre distinguere a seconda che la cessione debba essere assoggettata a IR o a IVA. Nel primo caso opererà l'assorbimento, di cui si è già dato conto; nel secondo caso, al contrario, l'assorbimento non si verifica e dunque si deve corrispondere anche la tassa ipotecaria (35 €), la tassa speciale catastale (55 €) e l'imposta di bollo (230 €) (più, ovviamente, i tributi previsti per l'iscrizione dell'ipoteca legale).

---

tra l'applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro, in *Agricoltura n. 6/2007*; M. PEIROLI, *Soggetta a IVA la vendita di terreno agricolo trasformato in edificabile*, in *Agricoltura n. 3/2011*; S. DIGREGORIO NATOLI, *Agricoltura: cessioni di terreni e altri beni, prestazioni di servizi*, in *il fisco n. 2/2012*. Per quanto attiene alla Prassi cfr.: C. M. n. 25/364695 del 1979; *Risoluzione 137/E/2002*; *Circolare 18/E/2013*. Per quanto attiene alla Giurisprudenza cfr.: Cass. nn. 8180 del 1999, 10943 del 1999 e 3987 del 2000; contra: Cass. nn. 1935 del 2001 e 27576 del 2008, per cui la vendita di un terreno edificabile da parte di un agricoltore non può mai essere assoggettata a IVA per mancanza di inerenza.

<sup>26</sup> Cfr.: R. M. n. 430065 del 1991; *Risoluzione 54/E/2007*.

### 3.1.4. Le agevolazioni per i trasferimenti di terreni agricoli

#### 3.1.4.1. LA PICCOLA PROPRIETÀ CONTADINA (PPC)

La cosiddetta PPC è un agevolazione molto risalente attualmente normata dalla L. n. 25/2010, art. 2, comma 4-*bis*<sup>27</sup>. Tale agevolazione prevede che sull'atto di trasferimento debba essere applicata l'IR nella misura fissa di € 200, l'II nella medesima misura, l'IC nella misura dell'1% (oltre la Tassa Ipotecaria, i Tributi Speciali Catastali e l'Imposta di Bollo). Inoltre è previsto che gli onorari notali siano ridotti alla metà. Per quanto attiene ai profili oggettivi il regime in questione può essere applicato esclusivamente agli atti di trasferimento della proprietà a titolo oneroso (pertanto, semplificando: compravendita, permuta, enfiteusi; con esclusione, di conseguenza, delle donazioni e delle successioni)<sup>28</sup> di terreni e relative pertinenze, che tali siano qualificati dagli strumenti urbanistici vigenti (categoria E)<sup>29</sup>. In documenti di Prassi è

27 Precedentemente la PPC era normata dalla L. n. 604/1954. Tale agevolazione fu prorogata anno dopo anno fino al 2009. Per cui, dal momento che la L. N. 25/2010 è entrata in vigore il 28 febbraio 2010, l'agevolazione in questione non poté essere richiesta tra il 1 gennaio 2010 e il 27 febbraio dello stesso anno. Per quanto attiene alla PPC precedente il 2010 cfr. G. P. TOSONI, F. PREZIOSI, *Agricoltura e fisco*, Milano 2015; B. IANNIELLO, *Certificato di piccola proprietà contadina: quando l'ospettorato è inadempiente*, in *GT-Rivista di Giurisprudenza tributaria* n. 5/1998; A. CASALINI, *Piccola proprietà contadina e accertamento giudiziale dei requisiti*, in *GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 7/1999; B. IANNIELLO, *Piccola proprietà contadina: i più recenti orientamenti della giurisprudenza tra conferme e novità*, in *GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 5/2002; D. AMENDOLA, *Risoluzione n. 279/E del 4 luglio 2008 – Piccola proprietà contadina: non decade dalle agevolazioni chi affitta il fondo alla società agricola di cui è socio*, in *il fisco* n. 35/2008; M. SIRONI, *Decadenza dai benefici della piccola proprietà contadina*, in *Agricoltura* n. 5/2008; N. LUCENTINI, *Acquisto di terreno agricolo disposta da decreto di trasferimento*, in *Agricoltura* n. 3/2009; M. BAGNOLI, *La piccola proprietà contadina fra semplificazioni e contraddizioni*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 24/2010; D. BUONO, *Le nuove agevolazioni per la proprietà contadina*, in *Corriere tributario* n. 27/2010; M. COSMAI, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale: le agevolazioni per la piccola proprietà contadina*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 1/2011; I. DE LEONARDIS, *Agevolazioni PPC con efficacia retroattiva*, in *Agricoltura* n. 5/2011; B. NICHETTI, *Recenti orientamenti giurisprudenziali sugli sgravi fiscali a favore delle PPC*, in *Agricoltura* n. 5/2013; S. SERVIDIO, *Agevolazioni per l'acquisto di terreni agricoli anche per lo IAP "certificato"*, in *Agricoltura* n. 6/2013; D. BUONO, *PPC: salvaguardate le agevolazioni sugli atti di trasferimento*, in *Agricoltura* n. 1/2014.

28 Cfr. CNN, studio n. 49-2010/T.

29 In questo senso si può affermare che si è di fronte a una deroga al principio generale più sopra indicato per cui è sufficiente che la destinazione sia indicata nel PRG (D. L. n. 223/2006, art. 36, com-

dato riscontrare un'ampliamento dell'ambito operativo dell'agevolazione in questione grazie all'interpretazione dell'Amministrazione. Si tratta in primo luogo del trasferimento del terreno per conferimento in società agricola<sup>30</sup>; in secondo luogo del trasferimento a seguito di decreto di assegnazione per aggiudicazione in sede di asta senza incanto<sup>31</sup>; in terzo luogo dell'acquisto a titolo originario derivante da usucapione<sup>32</sup>. In tutti questi casi, difatti, è possibile richiedere l'applicazione dell'agevolazione PPC.

In ordine ai profili soggettivi, assumono particolare rilevanza le qualifiche di CD e di IAP, iscritti nelle relative gestioni separate (o che si impegnino a presentare entro 24 mesi la relativa certificazione ai sensi del D. Lgs. n. 99/2004, art. 1, comma 5-ter). Anche le società possono accedere al regime purché le si possa definire "società IAP", ossia che, per quanto riguarda le società di persone, almeno un socio sia titolare di tale qualifica, mentre, per quanto riguarda le società di capitali, almeno un socio amministratore sia, appunto, IAP.

Tali soggetti, inoltre, si devono impegnare, dichiarandolo in atto, di non vendere i terreni per i successivi cinque anni e che, per il medesimo periodo, non smetteranno di condurre o coltivare il fondo.

A norma dell'art. 11, comma 3, del D. Lgs. n. 228/2001, non si decade dall'agevolazione se il fondo è alienato o concesso in godimento al coniuge, a parenti entro il terzo grado o ad affini entro il secondo grado, che esercitino l'attività di imprenditore agricolo a norma dell'articolo 2135 del codice civile.

Parimenti non si decade dall'agevolazione nell'ipotesi in cui il "socio IAP" affitti il fondo a una "società IAP" della quale sia membro<sup>33</sup> e nell'ipotesi in cui il medesimo socio conferisca il terreno nella medesima società<sup>34</sup>.

---

ma 2). Nell'ipotesi dell'agevolazione in esame, infatti, è necessario che la destinazione a terreno agricolo sia definitiva, ovvero sia che il PRG sia stato attuato da un piano di lottizzazione o da un piano urbanistico particolareggiato.

30 Circolare n. 3/E/2008, benché riferita alla normativa precedente al 2010.

31 Risoluzione n. 116/E/2009, benché riferita alla normativa precedente al 2010.

32 Risoluzione n. 77/E/2013, benché riferita alla normativa precedente al 2010, confermata da Cass. n. 6919 del 2011.

33 Risoluzione 279/E/2008, benché riferita alla normativa precedente al 2010.

34 Risoluzione 455/E/2008, benché riferita alla normativa precedente al 2010.

Si evidenzia che in caso di decadenza non sono previste sanzioni, ma esclusivamente il recupero dell'IR nella misura dell'9%.

L'agevolazione in questione, a partire dal 1 gennaio 2016<sup>35</sup>, può essere applicata anche nell'ipotesi in cui uno IAP o un CD alienino un proprio terreno agricolo al coniuge o a parenti in linea retta, purché essi siano già proprietari di terreni a medesima destinazione e conviventi con lo IAP alienante. Tali condizioni devono essere dichiarate in atto.

### 3.1.4.2. IL COMPENDIO UNICO

Il Compendio Unico era una delle numerose agevolazioni soppresse dal D. Lgs. n. 23/2011, art. 10 (con efficacia dal 2014), più volte richiamato, con il quale fu modificato tutto l'impianto di tassazione dei trasferimenti a titolo oneroso disciplinato dal TUR. A parere di autorevole dottrina<sup>36</sup>, l'agevolazione richiamata, di cui tra breve, è stata reintrodotta dalla L. n. 208/2015 (anch'essa più volte richiamata), art. 1, comma 57, benché in maniera piuttosto surrettizia.

L'agevolazione in esame<sup>37</sup>, disciplinata dal D. Lgs. n. 228/2001, art. 5-bis, prevede l'esenzione dall'IR, dall'II, dall'IC e dall'imposta di bollo (rimangono dovuti i tributi minori quali la tassa ipotecaria e i tributi speciali catastali)<sup>38</sup>. Inoltre è previsto che gli onorari notarili siano ridotti dei 5/6.

Essa è applicabile ai trasferimenti di terreni agricoli a titolo oneroso (ma anche a titolo gratuito o liberale), in favore di CD o di IAP, i quali

35 L. n. 208/2015, art. 1, comma 907. Cfr.: S. BARUZZI, *Imposta di registro sui trasferimenti a titolo oneroso di terreni agricoli*, in *il fisco* n. 15/2016; v. A. BUSANI, *Le agevolazioni per l'acquisto di terreni agricoli*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 3/2016; CNN, studio n. 1-2016/T.

36 Cfr. CNN, studio n. 1-2016/T; S. BARUZZI, *Imposta di registro sui trasferimenti a titolo oneroso di terreni agricoli*, in *il fisco* n. 15/2016.

37 Cfr.: G. P. TOSONI, F. PREZIOSI, *Agricoltura e fisco*, Milano 2015; M. C. GUZZON, *Compendio unico: interpretazioni della norma*, in *Agricoltura* n. 6/2004; V. ARTINA, R. AIOLFI, *Agevolazioni tributarie in materia di trasferimenti di terreni*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 41/2005; D. AMENDOLA, *Applicabilità delle agevolazioni previste per i terreni agricoli ai contratti preliminari di vendita*, in *il fisco* n. 1/2009.

38 Tale ultima notazione è probabilmente valida per il Compendio Unico in vigore dal 2016, mentre non è valida per il compendio unico anteriore al 2014, in quanto, nella versione originaria l'esenzione era prevista per qualsiasi tipo di tributo.

decidano di costituire o ingrandire una proprietà terriera<sup>39</sup>, composta da più appezzamenti, anche non confinanti tra di loro, dichiarando di mantenerla indivisa per dieci anni; periodo nel corso del quale essi si impegnano, dichiarandolo in atto, a coltivarla o a condurla. Tale estensione di terreno è ciò che è riferibile alla nozione di compendio unico. Un eventuale atto di divisione è nullo, mentre in caso di frazionamento volontario si applica la sanzione per i versamenti omessi maggiorata del 50%.

### 3.1.4.3. I TERRITORI MONTANI

L'Agevolazione in esame fu stabilita in tempi risalenti nel D. P. R. n. n. 601/1973. Nell'art. 9, comma 2, fu previsto che "Nei territori montani [...] i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni".

La definizione di "territori montani" a cui occorre fare riferimento è contenuta nel precedente comma 1 del medesimo articolo citato.

Si tratta:

- › dei terreni situati ad una altitudine non inferiore a 700 metri sul livello del mare e di quelli rappresentati da particelle catastali che si trovano soltanto in parte alla predetta altitudine;
- › dei terreni compresi nell'elenco dei territori montani compilato dalla commissione censuaria centrale;
- › dei terreni facenti parte di comprensori di bonifica montana.

---

<sup>39</sup> Tale compendio unico deve dare come risultato un fondo che raggiunga quell'estensione minima che possa far presumere che esso possa raggiungere quel livello minimo di redditività, determinato dai piani regionali di sviluppo rurale, che possa permettere all'agricoltore di poter accedere alle sovvenzioni europee previste dai Regolamenti CE nn. 1257 e 1260 del 1999, ovvero, in breve e generalizzando, un ettaro.

Si segnala che l'agevolazione "territori montani" era una delle numerose agevolazioni previste per il settore agricolo nell'ambito dell'imposta di registro soppresse dall'art. 10, comma 4, del D. Lgs. n. 23/2011 (con efficacia dal 1° gennaio 2014) più volte richiamato<sup>40</sup>. A partire dal 2017 essa è di nuovo operativa in quanto la legge di stabilità 2017 n. 232/2016, attraverso l'art. 1, comma 47, modificando l'art. 10 appena menzionato, l'ha esclusa (eccezionalmente) dalla generalizzata soppressione<sup>41</sup>.

#### **3.1.4.4. USUCAPIONE DI TERRENI AGRICOLI E PPC**

L'usucapione è un istituto che permette l'acquisto a titolo originario di beni mobili e di beni immobili. In questa sede l'usucapione che interessa è quella disciplinata dall'art. 1159-*bis* del C. C., che tratta dell'usucapione della piccola proprietà rurale<sup>42</sup>: "1. La proprietà dei fondi rustici con annessi fabbricati situati in comuni classificati montani dalla legge si acquista in virtù' del possesso continuato per quindici anni. 2. Colui che acquista in buona fede da chi non è proprietario, in forza di un titolo che sia idoneo a trasferire la proprietà e che sia debitamente trascritto, un fondo rustico con annessi fabbricati, situati in comuni classificati montani dalla legge, ne compie l'usucapione in suo favore col decorso di cinque anni dalla data di trascrizione. 3. La legge speciale stabilisce la procedura, le modalità e le agevolazioni per la regolarizzazione del titolo di proprietà. 4. Le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano anche ai fondi rustici con annessi fabbricati, situati in comuni non classificati montani dalla legge, aventi un reddito non superiore ai limiti fissati dalla legge speciale".

Tale articolo fu inserito attraverso la L. n. 346/1976. Nel relativo art. 3 è prevista la procedura di cui al comma 3 dell'art. 1159-*bis*, per cui,

<sup>40</sup> Cfr. Circolare n. 2/E/2014.

<sup>41</sup> Si segnala che in questa maniera, ossia reinserendo l'agevolazione "territori montani" nel novero di quelle operative, il legislatore ha riparato alla violazione dell'art. 44, comma 2, della Costituzione, ove è previsto che "La legge dispone provvedimenti a favore delle zone montane".

<sup>42</sup> Cfr.: L. CENICOLA, *Usucapione dei fondi rustici: definiti i criteri di applicazione delle imposte*, in *Agricoltura n. 6/2007*; L. CENICOLA, *L'usucapione dei fondi rustici in territori montani*, in *Agricoltura n. 6/2011*; F. CIRIMELE, *Piccola proprietà contadina: agevolabili i trasferimenti di terreni agricoli per usucapione*, in *Agricoltura n. 1/2014*; G. P. TOSONI, F. PREZIOSI, *Agricoltura e fisco*, Milano 2015.

per usucapire il fondo rustico, occorre presentare ricorso al pretore del luogo in cui è situato il fondo. Tale richiesta è resa nota mediante affissione all'albo comunale e all'albo della pretura per novanta giorni. Sulla eventuale opposizione giuridica il pretore o il tribunale competente a seconda del valore del fondo. Se non è presentata opposizione il pretore pubblica, secondo le medesime formalità di cui sopra, accoglimento dell'istanza. Tale decreto è titolo per ottenere la trascrizione del diritto.

È possibile richiedere l'applicazione dell'agevolazione per la PPC. Tale estensione (difatti l'usucapione non è contemplata nella L. n. 604/1954 né nella L. n. 25/2010) è confermata sia dalla Giurisprudenza<sup>43</sup>, la quale afferma che l'elenco contenuto nell'articolo 1 della L. n. 604 non è tassativo) sia dalla Prassi<sup>44</sup>, la quale ha esplicitamente ammesso l'agevolazione in caso di usucapione, in quanto operazione atta all'arrotondamento della PPC, ratio principale dell'agevolazione.

### 3.1.5. Costituzione di diritti reali di godimento

In generale la costituzione di diritti reali di godimento rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 1 della Parte I della Tariffa allegata al TUR, concernente, come detto, in primo luogo, i trasferimenti delle cose a titolo oneroso.

Ne consegue che anche nel caso della costituzione di diritti reali devono essere seguite le medesime regole sull'alternatività parziale tra IR e IVA precedentemente richiamate.

In questa sede si darà conto delle costituzioni di servitù prediali e di diritti di superficie su terreni agricoli. Secondo il principio appena richiamato, non devono mai scontare l'IVA, ai sensi dell'art. 2 del D.IVA, che esclude questo tipo di operazioni dal perimetro di applicazione dell'imposta, ma devono essere assoggettate a l'IR.

43 Cass. nn. 6916 del 2011, 14250 del 2010, 12609 del 2008, 26394 del 2005.

44 *Risoluzione n. 77/E/2013*. Cfr. inoltre, anche se in merito a differenti agevolazioni (forse attualmente soppresse a partire dal 2014), ma in cui la ratio di fondo è simile, le *Risoluzioni nn. 76/E/2011 e 116/E/2009*.

### 3.1.5.1. COSTITUZIONE DI SERVITÙ PREDIALE

Le servitù prediali sono disciplinate nel C. C. agli art. 1027 e ss. e si possono definire come il diritto reale soggettivo del proprietario di un fondo di godere di un altro fondo appartenente a diverso proprietario, detto "fondo servente", per utilità di un altro fondo, detto "dominante". In ordine alla relativa tassazione, come detto, la costituzione di una servitù prediale su fondo agricolo esula dal campo di applicazione dell'IVA e rientra nel campo di applicazione dell'IR<sup>45</sup>.

Ai sensi dell'art. 43, comma 1, del TUR, la base imponibile deve essere calcolata sulla base del corrispettivo pattuito tra le parti. Su tale valore deve poi essere applicata l'aliquota prevista nell'art. 1 della Prima parte della Tariffa allegata al TUR<sup>46</sup>. Orbene, come noto da quanto espresso precedentemente, le aliquote previste nel citato art. 1 sono due: quella generica del 9% e quella specifica per i terreni agricoli non trasferiti a CD o IAP del 15%.

Su quale aliquota applicare si riscontra una certa dicotomia tra la Prassi e la Giurisprudenza. A parere dell'Amministrazione<sup>47</sup>, difatti, la tassazione indiretta della costituzione del diritto di superficie deve essere modulata secondo quanto previsto nell'art. 1 della Tariffa del TUR più volte richiamato; pertanto nel caso in cui il diritto di superficie sia costituito a favore di un CD o di uno IAP su di un terreno agricolo dovrà essere applicata l'aliquota del 9%, mentre, sempre se il terreno interessato è agricolo, ma non è favore di uno dei soggetti qualificati, l'aliquota da applicare è quella del 15%. In tutti gli altri casi si applicherà l'aliquota ordinaria del 9%. Per la Giurisprudenza<sup>48</sup>, diversamente, l'aliquota applicabile per la costituzione di una servitù prediale è sempre quella del 9% in quanto nel secondo periodo dell'art. 1 più volte richiamato, ove è prevista l'aliquota del 15%, il riferimento normativo è esclusivamente ai trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze e non alla costituzione di diritti reali.

45 Cfr. S. SERVIDIO, *Tassazione delle servitù prediali ai fini dell'imposta di registro*, in *Agricoltura* n. 3/2005.

46 Cfr. R. M. n. 311063/1990.

47 *Risoluzione nn. 92/E/2000*.

48 Cass. n. 16495 del 2003.

### 3.1.5.2. DIRITTO DI SUPERFICIE

Per quanto attiene alla costituzione di un diritto di superficie è possibile riportare le medesime considerazioni tributarie esposte precedentemente in ordine alla costituzione di servitù prediali<sup>49</sup>.

In particolare, la posizione dell'Amministrazione, richiamata in apertura, che prevede la modulazione dell'imposta di registro, è stata confermata di recente<sup>50</sup>. È stato evidenziato, inoltre, che la costituzione di un diritto di superficie a tempo indeterminato deve essere equiparata in tutto e per tutto a una compravendita di terreno.

### 3.1.6. Affitto di terreno agricolo

Le operazioni di affitto di terreno agricolo sono esenti dall'IVA ai sensi dell'art. 10, comma 8, del D.IVA. Tale esenzione, che importerebbe, in ragione del principio di alternatività parziale, l'applicazione dell'IR in misura fissa è espressamente derogata dagli artt. 5 e 40 del TUR. Pertanto, ai sensi dell'art. 5, Parte I, della Tariffa allegata al TUR, sull'affitto di fondi rustici deve essere applicata l'IR con aliquota allo 0,5% su una base imponibile rappresentata dal corrispettivo pattuito. La misura minima, a norma della nota II, è quella di € 67<sup>51</sup>.

Il contratto deve essere presentato per la registrazione, generalmente, entro i termini ordinari previsti dall'art. 13 del TUR. Però, per i contratti di affitto di fondi rustici stipulati per scrittura privata semplice o verbalmente (quindi con esclusione degli atti notarili), l'art. 17, comma 3-*bis*, del TUR, dispone che l'obbligo della registrazione può essere assolto entro il mese di febbraio dell'anno successivo con denuncia in doppio originale sottoscritta da almeno una delle parti<sup>52</sup>. La denuncia deve essere effettuata presentando il modello RLI. L'Amministrazione<sup>53</sup> ha precisato che in caso di registrazione oltre il termine previsto non

49 Cfr. C. DE STEFANIS, *Costituzione di diritto di superficie su terreno agricolo*, in *Agricoltura* n. 4/2009.

50 *Risoluzione* n. 112/E/2009.

51 Cfr. *Risoluzione* 480/E/2007 e *Circolare* 22/E/2013.

52 Cfr. C. M. n. 36/1999.

53 *Circolare* n. 142/E/2000.

si decade dall'agevolazione e il ritardo può essere soggetto a ravvedimento ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997.

L'obbligo di registrazione nei termini ordinari di cui sopra è derogato dalle previsioni dell'art. 15 della L. n. 441/1998, per cui i contratti di affitto a favore di giovani agricoltori (ovverosia che non abbiano compiuto quaranta anni di età), benché non titolari della qualifica di CD o di IAP, qualora siano stati stipulati ai sensi dell'art. 45 della L. n. 203/1982, sono soggetti a registrazione esclusivamente in caso d'uso.

### **3.1.7. Conferimento di azienda agricola e di terreno agricolo**

A fronte di un trasferimento di azienda agricola o di terreno agricolo, assoggettati a imposizione indiretta come precedentemente esposto, il conferimento di azienda agricola può risultare un'occasione importante per l'agricoltore, in quanto l'art. 4, della Parte I della Tariffa allegata al TUR, prevede che per i conferimenti deve essere corrisposta l'IR nella misura fissa dei 200€ (oltreché l'II e l'IC, sempre in misura fissa). All'atto di conferimento, se esso è a favore di una società di persone, deve essere allegata una situazione patrimoniale dell'azienda, nella quale devono essere indicate le attività e le passività. Le attività sono rappresentate dai terreni, dai fabbricati, dalle attrezzature, dalle quote di produzione e dai crediti.

Se il conferimento viene effettuato in una società di capitali detta situazione patrimoniale deve essere asseverata da un perito scelto dalla società. Se a favore di una società per azioni il perito deve essere nominato dal presidente del Tribunale<sup>54</sup>.

Il conferimento di azienda deve essere tenuto distinto dal conferimento di terreno agricolo e soprattutto dal conferimento di fondo rustico, in quanto, per tale ultimo, l'IR deve essere corrisposta nella misura proporzionale prevista per i trasferimenti di immobili secondo quanto previsto dall'art. 1 della Parte I della Tariffa allegata al TUR, richiama-

---

54 Cfr. G. P. TOSONI, F. PREZIOSI, *Agricoltura e fisco*, Milano 2015.

to espressamente dall'art. 4 precedentemente citato. Ad ogni modo sembrerebbe possibile poter richiedere le agevolazioni per la PPC<sup>55</sup> e quelle previste per la costituzione del compendio unico.

### 3.1.8. Gli aiuti della PAC

I diritti di credito spettanti in base alle erogazioni europee previste nell'ambito della Politica Agricola Comune sono qualificati quali diritti di credito<sup>56</sup>. Il trasferimento di tali diritti di credito è disciplinato dall'art. 6 del D. M. 9 dicembre 2009, per cui esso “deve avvenire mediante atto scritto e deve essere comunicato, a pena di inopponibilità, agli organismi pagatori competenti per territorio, entro dieci giorni dalla sottoscrizione”.

#### 3.1.8.1. CESSIONE DEL “CREDITO PAC”

Dalla definizione appena fornita dei crediti PAC, in ottica tributaria ne consegue, in primo luogo, che la cessione di tali crediti è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del D.IVA, e, pertanto, in ragione del principio dell'alternatività parziale, essa deve essere assoggettata all'IR.

Per le cessioni dei crediti l'art. 6, della Parte I della Tariffa allegata al TUR, prevede che esse debbano essere assoggettate all'IR nella misura proporzionale dello 0,5%. Tale aliquota deve essere applicata sulla base imponibile costituita dal valore nominale del credito per il numero delle annualità attualizzato applicando il saggio di interesse legale<sup>57</sup>.

<sup>55</sup> Cfr. Circolare 3/E/2008.

<sup>56</sup> Cfr.: Risoluzione 114/E/2006; B. BIANCANIELLO, PAC 2014-2020: restituzioni all'esportazione, in Agricoltura n. 2/2014.

<sup>57</sup> Cfr. A. CISLAGHI, La cessione dei titoli “PAC” tra agricoltori, in L'IVA n. 12/2006; S. CARUNCHIO, Cessione del “credito IVA” e la relativa tassazione indiretta tra imposta di registro e IVA, in il fisco n. 26/2015. In ordine agli interessi cfr. FNC, documento del 30 settembre 2016, Gli interessi in materia fiscale.

### **3.1.8.2. AFFITTO DI TERRENO AGRICOLO E DI “CREDITI PAC”**

Qualora nel contratto di affitto di terreno agricolo sia previsto anche l'affitto dei “crediti PAC”, i due accordi devono essere assoggettati all'imposta di registro separatamente<sup>58</sup>. La disciplina per l'affitto dei “crediti PAC”, per quanto concerne l'IR, è la medesima di quella prevista per la loro cessione di cui sopra.

Qualora si fosse in presenza di un unico contratto, occorrerà prestare attenzione alle differenti statuizioni, tenendo in particolare presente che, mentre per il contratto di affitto del terreno la misura minima è di 67€, ai sensi della Nota II, art. 5, della Parte I della Tariffa allegata al TUR, per l'affitto dei “crediti PAC” la misura minima è di 200€ ai sensi dell'art. 41, comma 2, del TUR medesimo. In entrambi i casi vi è coincidenza di aliquota, ovvero sia quella dello 0,5%.

---

<sup>58</sup> Cfr.: *Risoluzione 114/E/2006*; *Risoluzione 179/E/2007*; *Risoluzione 272/E/2008*; F. RICCA, *Assoggettabilità dell'affitto di azienda agricola*, in *L'IVA n. 10/2004*; B. NICHETTI, *Scadenza del contratto di affitto: i diritti agli aiuti comunitari spettano all'affittuario*, in *Agricoltura n. 3/2010*; G. P. TOSONI, *Agricoltura e fisco*, Milano 2015; FNC, documento del 31 ottobre 2016, *Patto di famiglia: l'inquadramento tributario e civilistico*.

## 3.2. Imposta sulle donazioni e sulle successioni

di Simone Carunchio

### 3.2.1. Esenzione per il trasferimento d'azienda

L'imposta sulle successioni e sulle donazioni<sup>1</sup> è attualmente disciplinata dal D. Lgs. n. 346/1990 (TUS: Testo Unico dell'imposta sulle Successioni e sulle donazioni), il quale deve essere letto alla luce del D. L. n. 262/2006, convertito con modificazioni dalla L. n. 286/2006, art. 2, commi 47-53.

L'ambito applicativo, per quanto in questa sede interessa, è quello delle successioni *mortis causa*, delle donazioni, degli atti gratuiti, delle liberalità indirette e informali<sup>2</sup> e dei patti di famiglia<sup>3</sup>.

L'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote:

- › A favore del coniuge e dei parenti in linea retta, sul valore complessivo eccedente per ciascun beneficiario € 1.000.000: 4%.
- › A favore dei fratelli e delle sorelle, sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, € 100.000: 6%.
- › A favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6%.
- › A favore di altri soggetti: 8%.

1 Cfr.: U. FRIEDMAN, *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, CNN, Collana studi 16, 2001, pag. 227; U. FRIEDMAN, S. GHINASSI, V. MASTROIACOVO, A. PISCHETOLA (a cura di), CNN n. 168-2006/T; G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, CEDAM, 2008, pag. 313 ss.; F. SCODELLARI, *La successione ereditaria e la donazione nel diritto civile e tributario*, Torino, 2010, pag. 851 ss.; L. CENICOLA, *Imposta di successione e donazione: criteri applicativi*, in *Agricoltura* n. 3/2008; G. P. TOSONI, F. PREZIOSI, *Agricoltura e fisco*, Milano 2015.

2 In merito alla tassazione delle liberalità indirette, vd. S. CARUNCHIO, *La tassazione delle liberalità indirette e informali*, in *il fisco* n. 36/2015.

3 Vd.: M. C. GUZZON, *Applicabilità del patto di famiglia all'impresa agricola*, in *Agricoltura* n. 4/2009; ARISTEIA, documento n. 62/2006, *I profili fiscali del patto di famiglia*; ARISTEIA, documento n. 59/2006, *Il patto di famiglia: profili civilistici*. FNC, documento del 31 ottobre 2016, *Patto di famiglia, l'inquadramento tributario e civilistico*.

- › Per i soggetti portatori di handicap la franchigia è di € 1.500.000 indipendentemente dal legame di parentela, mentre l'aliquota varia secondo la modulazione appena delineata.

Per quanto attiene alla base imponibile (l'asse ereditario in caso di successione), essa è rappresentata dal valore delle cose trasferite (per le successioni devono essere detratte le passività dall'attivo ereditario<sup>4</sup>). Il valore delle cose trasferite è disciplinato dagli artt. 14 - 19 del TUS.

Per quanto attiene alle aziende in particolare, l'art. 8, comma 1-*bis*, del TUS prevede che il valore deve essere calcolato al netto dell'avviamento. Tale valore deve essere scomputato anche nel caso si debba calcolare il valore di una partecipazione in società sulla base del patrimonio netto, ovvero, in mancanza delle scritture contabili, sulla base del valore dei beni aziendali.

Per quanto attiene ai terreni agricoli si applica il criterio della valutazione automatica ai sensi dell'art. 34 del TUS, per cui il loro valore può essere determinato in base al reddito dominicale rivalutato del 25%, moltiplicato per il coefficiente 90. Nel caso in cui sul terreno agricolo insista un fabbricato rurale (si sia dunque in presenza di un fondo rustico), tale fabbricato deve essere indicato nella dichiarazione di successione e nell'atto di donazione, in cui occorre evidenziarne la rendita catastale come da visura, ma il suo valore, in quanto assorbito dal valore del terreno, ai fini fiscali è uguale a zero<sup>5</sup>.

Per quanto attiene alla II e alla IC esse devono essere autoliquidate (come anche l'imposta sulle donazioni - ID) dal contribuente mediante modello F24; mentre l'imposta sulle successioni (IS) è liquidata dall'ufficio a seguito della presentazione della dichiarazione di succes-

---

4 Vd. TUS, artt. 20 - 24. Per quanto attiene al calcolo dell'asse ereditario cfr. FNC, documento del 15 luglio 2016, *Compensi incassati dagli eredi del professionista scomparso: IRPEF, successioni e IVA*; S. CARUNCHIO, *La composizione dell'asse ereditario e la compilazione della dichiarazione di successione, in il fisco n. 47-48/2015*; S. CARUNCHIO, *La distribuzione di utili risultante dal bilancio infrannuale non rileva ai fini dell'imposta di successione, in il fisco n. 4/2016*.

5 Cfr.: Circolare n. 50/E/2000; Risoluzione n. 87/T/1999; Circolare 7/T/2007; Risoluzione n. 207/E/2009.

sione (TUS, art. 33). Le aliquote previste sono rispettivamente quelle del 2% (II) e del 1% (IC)<sup>6</sup>.

### 3.2.2. Riduzioni

Nel testo del TUS sono previste alcune esenzioni e riduzioni che interessano il settore agricolo.

Occorre in primo luogo richiamare l'art. 3, comma 4-*bis*, in ordine ai trasferimenti di aziende. Detti trasferimenti, difatti, non sono soggetti né all'IS né all'ID, qualora siano effettuati a favore del coniuge o dei discendenti e questi si impegnino, dichiarandolo in atto o in allegato, a proseguire l'attività d'impresa per un lustro.

Occorre inoltre richiamare le due riduzioni previste nell'art. 25 del TUS, commi 3 e 4-*bis*, le quali si applicano ambedue alle successioni e solo la seconda alle donazioni, ai sensi del comma 4-*ter*.

Comma 3: *“Se nell’attivo ereditario sono compresi fondi rustici, incluse le costruzioni rurali, anche se non insistenti sul fondo, di cui all’art. 39 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devoluti al coniuge, a parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del defunto, l’imposta dovuta dall’erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell’importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a lire duecentomilioni. La riduzione compete a condizione che l’erede o legatario sia coltivatore diretto, che la devoluzione avvenga nell’ambito di una famiglia diretto-coltivatrice e che l’esistenza di questi requisiti risulti da attestazione dell’ufficio regionale competente allegata alla dichiarazione della successione. È diretto-coltivatrice la famiglia che si dedica direttamente e abitualmente alla coltivazione dei fondi e all’allevamento e governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore al terzo di quella occorrente per le normali necessità della coltivazione del fondo e dell’allevamento e del governo*

<sup>6</sup> Cfr. D. Lgs. n. 347/1990, art. 10 e Tariffa, art. 1-*bis*.

*del bestiame; ai fini del calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo".*

Come anticipato, tale riduzione è prevista per la sola IS.

*Comma 4-bis: "Se nell'attivo ereditario sono compresi, purché ubicati in comuni montani con meno di cinquemila abitanti o nelle frazioni con meno di mille abitanti anche se situate in comuni montani di maggiori dimensioni, aziende, quote di società di persone o beni strumentali di cui all'articolo 40 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del defunto, l'imposta dovuta dal beneficiario è ridotta dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo, a condizione che gli aventi causa proseguano effettivamente l'attività imprenditoriale per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Il beneficiario deve dimostrare detta condizione entro sessanta giorni dalla scadenza del suindicato termine mediante dichiarazione da presentare presso l'ufficio competente ove sono registrate la denuncia o l'atto; in mancanza di tale dimostrazione il beneficiario stesso è tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria con gli interessi di mora, decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Per il pagamento dell'imposta di successione relativa all'ipotesi di cui al presente comma si applicano le disposizioni previste dall'articolo 38 (sulla disciplina della dilazione del pagamento dell'IS)".*

Come detto, tale riduzione concerne sia l'IS sia l'ID.

Sono poi previste, in alcune leggi speciali, delle agevolazioni per il settore agricolo in caso di successioni e donazioni:

- D. P. R. n. 601/1973, art. 9, comma 5: *"Le successioni e le donazioni tra ascendenti, discendenti e coniugi aventi per oggetto i boschi costituiti ovvero ricostituiti o migliorati per effetto di leggi a favore dei terreni montani sono esenti dalla imposta sulle successioni e donazioni".*
- D. Lgs. n. 228/2001, art. 5-bis: si tratta del cosiddetto "compendio unico" di cui al capitolo dedicato all'imposta di registro (§ 1.4).

- › L. n. 441/1998, art. 14, comma 1: *“Al fine di favorire la continuità dell’impresa agricola, anche se condotta in forma di società di persone, gli atti relativi ai beni costituenti l’azienda, ivi compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quant’altro strumentale all’attività aziendale oggetto di successione o di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado sono esenti dall’imposta sulle successioni e donazioni, dalle imposte catastali, di bollo e dall’INVIM e soggetti alle sole imposte ipotecarie in misura fissa qualora i soggetti interessati siano:*
- a)** *coltivatori diretti ovvero imprenditori agricoli a titolo principale, che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizione che si iscrivano entro tre anni dal trasferimento;*
  - b)** *giovani che non hanno ancora compiuto i quaranta anni a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale entro ventiquattro mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni”.*

Nel successivo comma 2 viene disposto che l’agevolazione si applica a condizione che i giovani agricoltori si impegnino a coltivare o condurre il fondo per almeno 6 anni.

Ai sensi del D. Lgs. n. 99/2004 le previsioni che concernono il coltivatore diretto (CD) si applicano anche all’imprenditore agricolo professionale (IAP).

### 3.3. IMU e TASI in agricoltura

di Laura Pascarella

L'imposta municipale propria (IMU), introdotta dal D. Lgs. n. 23/2011, è stata compiutamente disciplinata dall'art. 13 del D.L. n. 201/2011, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 214/2011<sup>1</sup>. Successivamente, con legge n. 147/2013, è stata istituita l'imposta unica comunale (IUC), che include, oltre all'IMU, il cui presupposto è costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore, il tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e la tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti e, dunque, a carico del solo utilizzatore.

Da ultimo, la legge di stabilità per il 2016, n. 208/2015, ha apportato alla disciplina in argomento importanti variazioni che hanno interessato anche i terreni agricoli e i fabbricati rurali.

In particolare, l'art. 1, comma 13, ha completamente riscritto, e semplificato, i criteri di esenzione stabiliti per i terreni agricoli<sup>2</sup> prevedendo a decorrere dall'anno 2016:

- a) l'esenzione dall'imposta municipale propria, contenuta nell'art. 7, comma 1, lettera h), del D. Lgs. n. 504/1992 per i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984, si applica sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993;

---

1 Per approfondimenti sull'IMU e la sua introduzione cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, UTET, 2016, pp. 329 e ss., G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, CEDAM, 2016, pp. 1161 e ss., e infine, A. BUSANI, *Manuale dell'IMU*, Ipsoa, 2012. In materia di tributi locali cfr. inoltre, AA.VV., *Manuale dei tributi locali*, Maggioli, 2014.

2 Ai sensi dell'art. 13, comma 13, del D.L. n. 201/2011, ai fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria, restano ferme le disposizioni di cui all'articolo 9 del D. Lgs. n. 23/2011. In particolare, il comma 8, secondo periodo, dell'art. 9 citato, stabilisce, tra l'altro, l'applicazione dell'esenzione prevista, in materia di ICI, dall'articolo 7, comma 1, lettera h) del decreto legislativo n. 504 del 1992, per i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984.

- b)** sono, altresì, esenti da IMU, i terreni agricoli:
- 1.** posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;
  - 2.** ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448;
  - 3.** ad immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

In materia di TASI è stata ribadita l'esclusione dall'imposizione dei terreni agricoli, già prevista dall'art. 2, comma 1, lett. f), del D.L. n. 16/2014, nonché introdotta l'esenzione sull'abitazione principale, inclusi i fabbricati rurali residenziali, sia per i proprietari che abitano l'immobile, sia per gli eventuali utilizzatori che l'abbiano adibito a propria abitazione principale.

### **3.3.1. I terreni agricoli**

Ai fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria, l'art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011 fa salve le definizioni di cui all'articolo 2 del D. Lgs. n. 504/1992.

La lettera c), del citato articolo 2, in particolare, definisce terreno agricolo quello adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile, ovvero, la coltivazione del fondo, la selvicoltura, l'allevamento di animali e attività connesse. In particolare, per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Inoltre, si intendono comunque connesse le attività esercitate dal medesimo imprenditore agricolo dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente

mente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge. È opportuno, altresì, precisare che, ai sensi della lettera b), del medesimo art. 2 del D. Lgs. n. 504/1992, in combinato disposto con il comma 2, secondo periodo, dell'art. 13 del D.L. 201/2011, indipendentemente dai requisiti di edificabilità del terreno, sono considerati non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti<sup>3</sup> e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99<sup>4</sup>, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale

3 Con circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012, il Ministero delle finanze, in merito alla definizione di coltivatore diretto, ha chiarito che *"occorre evidenziare che il codice civile inquadra tale figura nella categoria dei piccoli imprenditori di cui all'art. 2083 c.c., senza darne una definizione chiara e generale, ad eccezione del riferimento operato dall'art. 1647 c.c. al soggetto che coltiva il fondo 'col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia. Inoltre, dalle leggi speciali emergono diverse definizioni di carattere settoriale dalle quali possono, comunque, evincersi degli elementi comuni ai fini di una nozione onnicomprensiva e, precisamente, il fatto che il soggetto si dedichi direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della sua famiglia, e che la sua forza lavorativa non sia inferiore ad un terzo di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo"*.

4 Art. 1, D. Lgs. 29 marzo 2004 n. 99 "1. Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del 17 maggio 1999, del Consiglio, dedichi alle attività agricole di cui all' articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro Nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento.

2. Le regioni accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti di cui al comma 1. È fatta salva la facoltà dell'Istituto nazionale di previdenza sociale (INPS) di svolgere, ai fini previdenziali, le verifiche ritenute necessarie ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 476.

mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali<sup>5</sup>.

3. Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti: a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari; b) (lettera soppressa); c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

3-bis. La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società.

4. All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.

5. Le indennità e le somme percepite per l'attività svolta in società agricole di persone, cooperative, di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate come redditi da lavoro derivanti da attività agricole ai fini del presente articolo, e consentono l'iscrizione del soggetto interessato nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura.

5-bis. L'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura. Ai soci lavoratori di cooperative si applica l'articolo 1, comma 3, della legge 3 aprile 2001, n. 142.

5-ter. Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Entro ventiquattro mesi dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti di cui ai predetti commi 1 e 3, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti. Le regioni e l'Agenzia delle entrate definiscono modalità di comunicazione delle informazioni relative al possesso dei requisiti relativi alla qualifica di IAP.

5-quater. Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale, come definito nel presente articolo.

5-quinquies. L'articolo 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153, e successive modificazioni, è abrogato.

5. Circ. Min. fin. n. 3/DF/2012, cit. "Si deve precisare che nell'ipotesi in cui il terreno posseduto da due soggetti ma è condotto da uno solo, che abbia comunque i requisiti sopra individuati, l'agevolazione in discorso si applica a tutti i comproprietari. Tale assunto si ricava dalla giurisprudenza costante della Corte di Cassazione (si veda fra tutte la sentenza n. 15566 del 30 giugno 2010), la quale ha statuito che 'ricorrendo tali presupposti, il terreno soggiace all'imposta in relazione al suo valore catastale, dovendosi prescindere dalla sua obiettiva potenzialità edilizia. La considerazione, in questi casi, dell'area come terreno agricolo ha quindi carattere oggettivo e, come tale, si estende a ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali. Ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti".

A decorrere dall'anno 2016, come già anticipato, sono esenti da IMU i terreni agricoli inclusi nell'elenco dei comuni riportato nella circolare del Ministero delle finanze n. 9/1993 (art. 1, comma 13, della legge n.208/2015).

L'elenco, predisposto al fine di individuare i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge n. 984/1977, esenti da ICI ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera h), del D.Lgs. n. 504/1992, riporta i comuni, suddivisi per provincia di appartenenza, la cui esenzione opera sull'intero territorio o, se parzialmente delimitato (PD), limitatamente ad una parte di esso.

Sono, altresì, esenti:

- › i terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- › i terreni ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448;
- › i terreni, infine, a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

A partire dall'anno 2016, cessano, pertanto, di avere efficacia le precedenti disposizioni in materia di agevolazioni IMU contenute nei commi da 1 a 9-bis dell'art. 1 del D.L. n. 4/2015, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 34/2015, che prevedevano, in particolare:

- a)** l'esenzione stabilita dall'art. 7, comma 1, lettera h), del D.Lgs. n. 504/1992, si applica:
  - › ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT);
  - › ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge 28 dicembre 2001, n. 448;

- › ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT;
- b)** dall'imposta dovuta per i terreni ubicati nei comuni di cui all'allegato OA del medesimo D.L. n. 4/2015, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del D.Lgs. n. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, determinata ai sensi dell'articolo 13, comma 8-bis, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200. Nell'ipotesi in cui nell'allegato OA, in corrispondenza dell'indicazione del comune, sia riportata l'annotazione parzialmente delimitato (PD), la detrazione spetta unicamente per le zone del territorio comunale individuate ai sensi della circolare del Ministero delle finanze n. 9/1993;
- c)** le sopraelencate agevolazioni previste per i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, si applicano anche nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto ad altri coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola;
- d)** resta ferma l'esenzione per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusuca-pibile che, in base al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali e dell'interno, del 28 novembre 2014.

Sui terreni agricoli soggetti ad IMU in base alle nuove regole impositive, si applica l'aliquota di base dello 0,76%, modificabile dai comuni in aumento o in diminuzione, sino a 0,3 punti percentuali.

Ai sensi dell'art. 13, comma 5, del D.L. n. 201/2011, la base imponibile è costituita dal valore ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di im-

posizione, rivalutato del 25 per cento, ai sensi dell'articolo 3, comma 51 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, un moltiplicatore pari a 135.

In merito all'applicazione della TASI, l'art. 1, comma 669, della legge n. 147/2013, come da ultimo modificato dall'art. 1, comma 14, lett. b), della legge n. 208/2015, esclude, in ogni caso, dal presupposto impositivo, il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di terreni agricoli, oltre che dell'abitazione principale.

### 3.3.2. I fabbricati rurali

La definizione di fabbricato rurale ai fini fiscali, sia strumentale che ad uso abitativo, è contenuta nell'art. 9 del D.L. n. 557/1993 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133/1994.

In particolare, quanto ai primi, il comma 3-bis<sup>6</sup>, stabilisce che *“ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate:*

- a) *alla protezione delle piante;*
- b) *alla conservazione dei prodotti agricoli;*
- c) *alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;*
- d) *all'allevamento e al ricovero degli animali;*
- e) *all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96<sup>7</sup>;*

6 Il comma 3-bis è stato originariamente aggiunto dall'art. 2 del D.P.R. n. 139/1998 e, successivamente così sostituito, con gli attuali commi 3-bis e 3-ter, dall'art. 42-bis del D.L. n. 159/2007, n. 159, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione.

7 In merito al riconoscimento del carattere rurale agli immobili destinati all'agriturismo, cfr. Cassazione civile, sent. n. 20955/2008, secondo cui, perché ai fabbricati destinati allo svolgimento di attività agrituristica sia riconosciuto carattere rurale ai fini fiscali, ai sensi del comma 3-bis del D.L. n. 557/1993, convertito dalla legge n. 13/1994, come modificato dall'art. 2, comma 1 del D.P.R. n. 139/1998, che riconosce carattere rurale ai fabbricati destinati all'agriturismo (carattere ora riconosciuto dall'art. 3, comma 3 della legge n. 96/2006, sulla disciplina dell'agriturismo), occorre che tale destinazione risulti in base all'elenco regionale dei soggetti abilitati a svolgere la relativa attività, i quali debbono essere anche in possesso di autorizzazione comunale, come si evince dalla legge n. 730/1985, artt. 6, 7 e 8 (oggi, legge n. 96/2006, artt. 6 e 7).

- f)** *ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;*
- g)** *alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;*
- h)** *ad uso di ufficio dell'azienda agricola;*
- i)** *alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228;*
- j)** *all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso”.*

Quanto, invece, ai fabbricati ad uso abitativo, il comma 3, lett. a) dell'art. 9 in commento, dispone che *“ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono soddisfare le seguenti condizioni:*

- a)** *il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione:*
  - 1.** *dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta;*
  - 2.** *dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che con altro titolo idoneo conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;*
  - 3.** *dai familiari conviventi a carico dei soggetti di cui ai numeri 1) e 2) risultanti dalle certificazioni anagrafiche; da coadiuvanti iscritti come tali a fini previdenziali;*
  - 4.** *da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura;*
  - 5.** *da uno dei soci o amministratori delle società agricole di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale”.*

In merito alle condizioni di cui ai numeri 1), 2) e 5), la norma stabilisce, altresì, che i soggetti coinvolti devono rivestire la qualifica di imprenditore agricolo ed essere iscritti nel registro delle imprese di cui all'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580.

Ulteriori requisiti di carattere oggettivo sono, quindi, dettati dalle successive lettere c) e d) del comma 3, in base alle quali:

1. il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1994, n. 97, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati;
2. il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Se il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi della citata legge n. 97 del 1994, il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente. Il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'IVA si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero dall'articolo 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Fermi restando i suddetti requisiti, si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso comune o in comuni confinanti. Diversamente, non possono essere comunque riconosciuti rurali i fabbricati ad uso abitativo che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 e A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge n. 408/1949.

Qualora l'unità immobiliare sia utilizzata congiuntamente da più proprietari o titolari di altri diritti reali, da più affittuari, ovvero da più sog-

getti che conducono il fondo sulla base di un titolo idoneo, i requisiti devono sussistere in capo ad almeno uno di tali soggetti.

Inoltre, nel caso in cui sul terreno sul quale è svolta l'attività agricola insistano più unità immobiliari ad uso abitativo, i requisiti di ruralità devono essere soddisfatti distintamente.

Ulteriori requisiti sono stabiliti qualora i componenti lo stesso nucleo familiare utilizzino più unità ad uso abitativo. Il riconoscimento di ruralità dei medesimi è, difatti, subordinato, anche al limite massimo di cinque vani catastali o, comunque, di 80 metri quadrati per un abitante, e di un vano catastale o, comunque, di 20 metri quadrati per ogni altro abitante oltre il primo. In tali casi, la consistenza catastale è definita in base ai criteri vigenti per il catasto dei fabbricati.

Non si considerano, infine, produttive di reddito di fabbricati le costruzioni ad uso abitativo non utilizzate, purché risultino soddisfatte le condizioni previste dalla norma per il riconoscimento della ruralità. A tal fine, lo stato di non utilizzo deve essere comprovato da apposita autocertificazione con firma autenticata, attestante l'assenza di allacciamento alle reti dei servizi pubblici dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas.

Ai fini del riconoscimento della sussistenza dei requisiti di ruralità, il legislatore ha introdotto, con l'art. 13, commi 14, 14-bis, 14-ter e 14-quater, del D.L. n. 201/2011, una nuova disciplina relativa al censimento dei fabbricati negli atti del catasto. In particolare, il comma 14-ter del suddetto articolo 13 ha stabilito che, entro il 30 novembre 2012, si sarebbero dovuti dichiarare, al catasto edilizio urbano, i fabbricati rurali iscritti nel catasto dei terreni, con esclusione di quelli non costituenti oggetto di inventariazione ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28<sup>8</sup>. La norma ha, altresì, previsto l'emanazione di un apposito decreto del Ministro dell'econo-

---

8 Art. 3, comma 3, Decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 283: "A meno di una ordinaria autonoma suscettibilità reddituale, non costituiscono oggetto di inventariazione i seguenti immobili: a) manufatti con superficie coperta inferiore a 8 m<sup>2</sup>; b) serre adibite alla coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale; c) vasche per l'acquacoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni; d) manufatti isolati privi di copertura; e) tettoie, porcili, pollai, casotti, concimaie, pozzi e simili, di altezza utile inferiore a 1,80 m, purché di volumetria inferiore a 150 m<sup>3</sup>; f) manufatti precari, privi di fondazione, non stabilmente infissi al suolo".

mia e delle finanze per stabilire le modalità di inserimento, negli atti catastali, della sussistenza del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo.

Ai sensi del suddetto decreto ministeriale, emanato in data 26 luglio 2012, ai fabbricati rurali destinati ad abitazione e ai fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività agricola, in possesso dei requisiti stabiliti dall'art. 9 del D.L. n. 557/1993, è attribuito il classamento, in base alle regole ordinarie, in una delle categorie catastali previste nel quadro generale di qualificazione. Ai fini dell'iscrizione negli atti del catasto della sussistenza del requisito di ruralità in capo ai fabbricati rurali diversi da quelli censibili nella categoria *D/10-Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole*<sup>9</sup>, è, quindi, apposta una specifica annotazione. Ne consegue che, ai fini fiscali, per i fabbricati rurali non è più necessaria l'attribuzione della categoria A/6 e D/10 per gli immobili, rispettivamente, abitativi e strumentali, così come in precedenza previsto dall'articolo 7, commi *2-bis*, *2-ter*, *2-quarter*, del D.L. n. 70/2011.

In merito all'accatastamento dei fabbricati di nuova costruzione od oggetto di intervento edilizio - costituenti unità immobiliari per i quali sussistono i requisiti di ruralità -, alle unità immobiliari che, acquisendo o perdendo i requisiti di ruralità, necessitano di un nuovo classamento e rendita e, infine, per tutte le altre ipotesi non contemplate, il decreto 26 luglio 2012 rinvia alle modalità di dichiarazione previste dal decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701 (procedura "Docfa"), con l'obbligo di allegare, altresì, le autocertificazioni redatte in conformità ai modelli previsti ai fini del censimento dell'anno 2012. A decorrere dall'anno 2014, ai sensi dell'art. 1, comma 708, della legge n. 147/2013 (legge di stabilità per il 2014), i fabbricati rurali ad uso strumentale, come sopra individuati, non sono soggetti all'imposta municipale propria.

---

9 Ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, "le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale 'D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole' nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite".

I fabbricati rurali ad uso strumentale sono, tuttavia, soggetti a TASI, ai sensi del comma 678 del medesimo art. 1, legge di stabilità 2014, ma l'aliquota massima non può comunque eccedere l'aliquota base, attualmente determinata nell'1 per cento (comma 676).

I fabbricati rurali ad uso abitativo, purché non strumentali ai sensi del comma 3-bis dell'art. 9 del D.L. n. 557/1993, sono, invece, assoggettati ad IMU e TASI secondo le regole ordinarie. Ne consegue, che qualora gli stessi siano adibiti ad abitazione principale si applicheranno le relative esenzioni, secondo i criteri stabiliti dall'art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011, quanto all'IMU, e dall'art. 1, comma 669, della legge n. 147/2013, quanto alla TASI.

### 3.3.3. Gli impianti fotovoltaici

Con circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013, l'Agenzia delle entrate è intervenuta in materia di impianti fotovoltaici, prestando particolare attenzione alla questione della qualificazione mobiliare o immobiliare degli impianti e alle conseguenze che ne derivano in materia catastale e tributaria.

In particolare, gli impianti fotovoltaici si considerano beni immobili, e vanno pertanto dichiarati in catasto, quando:

- a) costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica autonomamente censibile<sup>10</sup> nella categoria D/1-Opifici oppure, qualora gli immobili abbiano i requisiti di ruralità, D/10-Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole;

<sup>10</sup> Ai sensi dell'art. 2, comma 1, del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28, "l'unità immobiliare è costituita da una porzione di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale". Si considerano, altresì, unità immobiliari, secondo quanto stabilito dal successivo comma 3, "le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale".

- b)** risultano posizionate sulle pareti o su un tetto, oppure realizzate su aree di pertinenza comuni o esclusive di un fabbricato, e per esse sussiste l'obbligo della menzione nella dichiarazione in catasto, al termine della loro installazione. A tal proposito, l'Agenzia del territorio, con circolare n. 10 del 4 agosto 2005 ha chiarito che è necessario procedere con apposita dichiarazione di variazione, alla rideterminazione della rendita dell'unità immobiliare a cui l'impianto fotovoltaico risulta integrato, allorché il valore capitale dell'immobile (o la relativa redditività ordinaria) risulti incrementato di una percentuale pari al 15% o superiore, in accordo alla prassi estimativa adottata dall'amministrazione catastale.

Diversamente, gli impianti fotovoltaici sono da considerarsi beni mobili quando soddisfano uno dei seguenti requisiti:

- a)** la potenza nominale dell'impianto fotovoltaico non è superiore a 3 kW per ogni unità immobiliare servita dall'impianto stesso;
- b)** 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 ad immobili già censiti al catasto edilizio urbano;
- c)** 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  $150 m^3$ , in coerenza con il limite volumetrico stabilito all'art. 3, comma 3, lettera e), del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28.

Il legislatore, al fine di incentivare l'esercizio di attività di produzione di energia elettrica mediante fonti rinnovabili da parte degli imprenditori agricoli, ha stabilito che *“la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno, nonché di carburanti e prodotti chimici di origine agroforestale provenienti prevalen-*

*temente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario<sup>11</sup>.*

L'Agenzia delle entrate, con circolare n. 32/E del 6 luglio 2009, in riferimento agli impianti fotovoltaici, ha quindi individuato specifici criteri di connessione con l'attività agricola svolta sul fondo, in modo da concretizzare un significativo rapporto con l'attività agricola stessa.

In particolare, recependo i requisiti indicati dal Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali, necessari per poter qualificare la produzione di energia in parola come produttiva di reddito agrario, l'Agenzia ha chiarito che:

- 1.** la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 kW di potenza nominale complessiva, si considera in ogni caso connessa all'attività agricola;
- 2.** la produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200 kW di potenza nominale complessiva, può essere considerata connessa all'attività agricola nel caso sussista uno dei seguenti requisiti:
  - a)** la produzione di energia fotovoltaica derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, come definiti dall'articolo 2 del D.M. 19 febbraio 2007, realizzati su strutture aziendali esistenti;
  - b)** il volume d'affari derivante dell'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) deve essere superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 kW. Detto volume deve essere calcolato senza tenere conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica;
  - c)** entro il limite di 1 mW per azienda, per ogni 10 kW di potenza installata eccedente il limite dei 200 kW, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola.

---

<sup>11</sup> Art. 1, comma 423, legge 23 dicembre 2005, n. 266, e successive modifiche e integrazioni.

Agli immobili ospitanti gli impianti fotovoltaici realizzati su fondi agricoli, che soddisfano i requisiti di cui all'art. 9 del D.L. n. 557/1993 sopra richiamati, deve essere, quindi, riconosciuto il carattere di ruralità, e nel caso in cui siano autonomamente censibili, è ad essi attribuita la categoria *D/10-Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole*, con rendita definita secondo le consuete disposizioni di prassi. In tal caso, gli impianti fotovoltaici, in quanto assimilati ai fabbricati rurali ad uso strumentale, non sono soggetti all'imposta municipale propria, e scontano la TASI ad un'aliquota che non può comunque eccedere l'aliquota di base, attualmente pari all'1%.

È opportuno evidenziare che, in tema di determinazione della rendita catastale dei fabbricati a destinazione speciale, di cui alle categorie D ed E, è recentemente intervenuto il legislatore, modificando sostanzialmente i precedenti criteri di stima diretta di detti immobili.

In particolare, l'art. 1, comma 21, della legge di stabilità per il 2016, ha stabilito 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”*.

In merito al suddetto intervento, e nello specifico, alla classificazione degli impianti fotovoltaici, l'Agenzia delle entrate, con circolare n. 2 del 1° febbraio 2016, ha chiarito che rientrano tra gli elementi strutturalmente connessi alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità, e sono pertanto inclusi nella determinazione del valore della rendita catastale dell'immobile, i pannelli solari che costituiscono copertura o chiusura verticale dell'immobile, che non possono essere smontati senza rendere inutilizzabile l'elemento cui sono connessi. Contrariamente, non sono più oggetto di stima diretta, in quanto classificabili quali componenti impiantistiche funzionali ad uno specifico processo produttivo, i pannelli fotovoltaici diversi da quelli integrati architettonicamente nella struttura.

## 4. Capitolo quarto - Le scritture contabili dell'impresa agricola

---

di Irene Giusti

### 4.1. Tenuta e conservazione delle scritture contabili. Normativa civilistica

---

Al fine di esaminare precipuamente la disciplina della tenuta e conservazione delle scritture contabili nell'ambito dell'impresa agricola occorre effettuare una preliminare distinzione, ovverosia quella tra imprenditore agricolo individuale, il coltivatore diretto del fondo e la società semplice agricola da un lato e l'imprenditore agricolo costituito sotto forma di società di persone diverse da quella semplice o società di capitali dall'altro: solo con riferimento a quest'ultima categoria l'ordinamento civilistico prevede l'obbligo di tenuta e conservazione delle scritture contabili escludendone l'applicazione all'imprenditore non commerciale e piccolo (*ex art. 2214 c.c.*).

Le scritture contabili sono state efficacemente definite come *“i documenti che nell'interesse dell'imprenditore e dei terzi rappresentano, in termini monetari (e/o quantitativi): a) le operazioni giornaliere relative all'esercizio dell'impresa; b) la consistenza delle attività e delle passività del patrimonio dell'imprenditore; c) gli utili o le perdite dell'esercizio”*<sup>1</sup>.

Orbene, giova precisare sin da ora che i concetti di “tenuta” e “conservazione”, talvolta (erroneamente) utilizzati in modo promiscuo, devono essere mantenuti distinti in quanto ineriscono a diverse fasi della gestione delle scritture contabili e, conseguentemente, ognuno di questi è oggetto di una specifica disciplina normativa.

---

<sup>1</sup> E. BOCCHINI, *Diritto della contabilità delle imprese, I, Scritture contabili*, Milano, 2008, 63.

In particolare, con il lemma “tenuta” si intende lo statuto giuridico delle scritture contabili, ovverosia quel complesso di regole che sovrintende alla loro ordinata, regolare e veritiera predisposizione, redazione ed emissione e che ne stabilisce l’obbligatorietà; con il lemma “conservazione”, invece, si intende la fase successiva alla tenuta consistente nella corretta archiviazione e stampa (qualora conservate in formato cartaceo, tradizionale) delle scritture e nella determinazione dei termini entro i quali deve essere garantita.

Le norme *ex* articoli 2214 - 2219 c.c. riguardanti la tenuta delle scritture contabili, e quella *ex* articolo 2220 c.c., relativa alla loro conservazione, costituiscono il quadro normativo di riferimento in ambito civilistico.

In particolare, l’articolo 2214 c.c. stabilisce il principio generale che l’imprenditore (non piccolo e che esercita un’attività commerciale, giova ribadirlo) è obbligato a tenere tutte le scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell’impresa; tuttavia, il contenuto minimo di tale obbligo è costituito dalla tenuta di due scritture contabili nominate, ovverosia il libro giornale ed il libro degli inventari. Infine, l’imprenditore deve conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite e può tenere altri libri (libri facoltativi), di cui è consentita, in base al combinato disposto degli articoli 2215 e 2218 c.c. la vidimazione e la bollatura da parte del registro delle imprese o di un notaio.

Gli articoli 2215 - 2019 c.c. disciplinano la forma, il contenuto e le modalità di tenuta delle scritture contabili prevedendo regole specifiche per il libro giornale (*ex* articoli 2215, ultimo comma, e 2216 c.c.) e per il libro degli inventari (*ex* articoli 2215, ultimo comma, e 2217 c.c.), il quale si chiude con il bilancio la cui redazione è disciplinata dalle norme dettate in tema di società per azioni, e statuendo regole generali per tutti i libri contabili tenuti dall’impresa.

Tali regole sono state dettate al fine di assicurare la veridicità delle scritture contabili, specificatamente per impedire che le stessa siano oggetto di successiva alterazione.

Segnatamente, ai sensi dell’articolo 2215 c.c., i libri contabili prima di essere messi in uso devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e, qualora sia previsto l’obbligo della bollatura o della vidima-

zione, devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imprese o da un notaio, i quali devono altresì dichiarare nell'ultima pagina dei libri medesimi il numero dei fogli che li compongono secondo le disposizioni delle leggi speciali.

Invero, per il libro giornale e il libro degli inventari i predetti obblighi di vidimazione o bollatura sono stati soppressi ad opera dell'articolo 8 della L. 10 ottobre 2001, n. 383 con conseguente mantenimento del solo obbligo della numerazione progressiva delle pagine.

Più in particolare, le numerazione deve essere eseguita direttamente dal soggetto che è obbligato alla tenuta delle scritture e non è più richiesta la numerazione preventiva per blocchi di pagine, essendo sufficiente che il soggetto medesimo attribuisca un numero progressivo ad ogni pagina prima di utilizzare la stessa<sup>2</sup>, inoltre, la numerazione *de qua* deve essere effettuata per ciascun anno con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce<sup>3</sup>.

Ai sensi dell'articolo 2219 c.c. tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine, non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili (cc.dd. *formalità intrinseche*).

In argomento, è stato chiarito che il sintagma "*ordinata contabilità*" debba essere interpretato come rappresentazione chiara e completa, attraverso la scelta di un metodo contabile razionale, della consistenza patrimoniale dell'impresa, del movimento dei suoi affari e del risultato dell'attività della stessa<sup>4</sup>.

L'articolo 2220, commi 1 e 2 c.c., in materia di conservazione delle scritture contabili stabilisce che le stesse devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione, così come le fatture, le lettere e i telegrammi spediti; ciò va letto in correlazione con quanto disposto dall'articolo 2946 c.c. relativamente alla prescrizione ordina-

<sup>2</sup> Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare del 22 ottobre 2001, n. 92/E-177058, par. 2.

<sup>3</sup> Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare del 12 marzo 2002, n. 85/E.

<sup>4</sup> Così E. BOCCHINI, *cit.*, 76.

ria dei diritti e quindi anche all'efficacia probatoria delle scritture ex articoli 2709 - 2711 c.c.<sup>5</sup>.

Da ultimo, in questa sede pare sufficiente rilevare che le scritture contabili non sono in via di principio soggette a controlli esterni o meglio ad un regime generale e sistematico di controlli esterni; questi sono stati introdotti a tutela degli interessi esterni all'impresa solo a partire dal 1975 per le società per azioni quotate in borsa e dal 2003 anche per lo società per azioni non quotate, le quali devono sottoporre le scritture contabili al controllo di un revisore o di una società di revisione. Tale controllo è stato poi esteso anche alle società a responsabilità limitata aventi le caratteristiche ex articolo 2477 c.c.<sup>6</sup>.

#### **4.1.1. Tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche. Cenni**

Come risulta evidente dalla breve ricognizione effettuata in precedenza, la normativa dettata dal codice civile, alla quale, come si vedrà nel prosieguo rinvia anche quella tributaria<sup>7</sup>, è stata strutturata pensando alla tenuta e conservazione tradizionale delle scritture contabili, ovvero sia effettuata attraverso registrazioni manuali su carta o registrazioni effettuate con l'utilizzo di programmi informatici destinate ad essere stampate su carta.

Ebbene, la predetta normativa è stata necessariamente oggetto nel tempo di semplificazioni ed integrazioni dovute all'avanzare dello sviluppo tecnologico al fine di adattarla alle nuove possibili modalità di tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Sebbene in questa sede non sia possibile ripercorrere l'*excursus* storico-normativo che ha portato il legislatore a riconoscere la legittimità della tenuta e della conservazione delle scritture contabili anche con

---

5 Cfr. G. FERRI, *Delle imprese soggette a registrazione*, in, *Commentario del codice civile*, a cura di A. SCIALOJA e G. BRANCA, *Libro V del lavoro* (artt. 2188-2246), Bologna-Roma, 1968, 143.

6 Per un approfondimento circa la rilevanza esterna e l'efficacia probatoria delle scritture contabili si rinvia, senza pretesa di esaustività, a E. BOCCHINI, cit., 96 ss. e G. F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Milano, 2012, 127 ss.

7 V. *infra* parr. 2 e 3.

la sola modalità informatica, si cercherà di dar comunque conto delle principali modifiche che hanno interessato la materia.

A partire dal 1994, con l'articolo 7, comma 4-ter del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 è stata introdotta nell'ordinamento la facoltà di tenere le scritture contabili con sistemi meccanografici, nei quali vanno ricompresi quelli informatici, senza dover procedere alla stampa delle operazioni memorizzate, la quale può essere effettuata entro il termine di tre mesi dalla scadenza del termine ultimo per la dichiarazione annuale dei redditi allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni i dati relativi alle dette operazioni risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza.

Con l'emanazione, poi, del D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445 e relative norme di attuazione contenute principalmente sia nella deliberazione del CNIPA del 17 febbraio 2005 n. 4 sia nel D.M. del 23 gennaio 2004 che negli articoli 2 e 39 del D. Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (c.d. Codice dell'amministrazione digitale) si è assistito alla completa dematerializzazione delle scritture contabili, le quali possono essere gestite con la sola modalità elettronica senza alcun supporto cartaceo a differenza di quelli tenuti su supporti meccanografici che necessitano, come si è visto, della stampa nei suddetti termini.

L'articolo 39 del Codice dell'amministrazione digitale ha, infatti, statuito che i libri, i repertori e le scritture di cui sia obbligatoria la tenuta possono essere *“formati e conservati su supporti informatici”* in conformità alle disposizioni del codice stesso e delle regole tecniche di cui al D.P.C.M. 3 dicembre 2013.

Sempre in tema di tenuta delle scritture contabili, l'articolo 16, comma 12-bis del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 ha introdotto nel codice civile l'articolo 2215-bis, rubricato *“Documentazione informatica”* il quale dispone, in modo analogo al sopra citato articolo 39 del codice dell'amministrazione digitale, che i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per legge o per regolamento, oppure è richiesta dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa, possano essere redatti con strumenti informatici; prevede la natura,

l'utilizzo e la efficacia probatoria delle scritture tenute con modalità tradizionali e individua altresì le formalità di tenuta.

In particolare, affinché l'imprenditore possa avvalersi della facoltà di tenere le scritture con modalità informatica, le registrazioni ivi contenute devono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge; gli obblighi di numerazione e vidimazione normativamente previsti per la tenuta delle scritture devono essere assolti mediante apposizione, almeno una volta all'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato. Appare evidente come la norma *de qua* non abbia introdotto nuovi ed autonomi obblighi relativamente alla tenuta della contabilità ma sia diretta ad adattare all'ambiente informatico gli obblighi già previsti con riferimento alla tenuta della contabilità tradizionale.

Per ciò che concerne la conservazione con modalità informatiche delle scritture contabili, il codice civile, all'articolo 2220, comma 3, introdotto dall'articolo 7-bis, comma 4 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, dispone che le scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini a condizione che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione del soggetto che utilizza i supporti in questione. Tuttavia, la disciplina della conservazione in via informatica in senso stretto, ossia quale fase successiva alla formazione e alla tenuta con modalità informatica delle scritture contabili *ex* articolo 2215-bis c.c. è contenuta nell'articolo 43 del codice dell'amministrazione digitale e nelle sue disposizioni applicative; segnatamente l'articolo 43 citato, al comma 1, dispone che i documenti degli archivi, le scritture contabili, la corrispondenza ed ogni atto, dato o documento di cui è prescritta la conservazione per legge o regolamento, ove riprodotti su supporti informatici, sono "*validi e rilevanti ad ogni effetto di legge*" se la riproduzione e la conservazione sono effettuati in modo tale da garantire

la conformità dei documenti agli originali nel rispetto delle regole tecniche di cui al D.P.C.M. 3 dicembre 2013.

#### 4.1.2. Libri sociali obbligatori

L'imprenditore agricolo costituitosi sotto forma di società di persone (diverse dalla società semplice) deve tenere (*rectius* gli amministratori della società devono tenere) ai sensi dell'articolo 2302 c.c. per le S.n.c. e ai sensi del combinato disposto del citato articolo e dell'articolo 2315 c.c. per le S.a.s. i libri e le altre scritture contabili prescritti dall'articolo 2214 c.c.; per l'imprenditore agricolo costituitosi sotto forma di società di capitali, invece, è previsto, oltre l'obbligo di tenuta *ex* articolo 2214 c.c., l'obbligo di tenuta dei libri sociali nei termini che seguono. Per quanto riguarda le S.p.a., i libri sociali obbligatori sono, *ex* articolo 2421 c.c.:

- › il libro dei soci, tenuto a cura degli amministratori o dei componenti del consiglio di gestione, nel quale devono essere indicati distintamente per ogni categoria il numero di azioni, i cognome e il nome dei titolari delle azioni nominative, i trasferimenti e i vincoli ad esse relativi e i versamenti eseguiti;
- › il libro delle obbligazioni, tenuto a cura degli amministratori o dei componenti del consiglio di gestione, il quale deve indicare l'ammontare delle obbligazioni emesse e di quelle estinte, il cognome e il nome dei titolari delle obbligazioni nominative e i trasferimenti e i vincoli ad esse relativi;
- › il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, tenuto a cura degli amministratori o dei componenti del consiglio di gestione, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
- › il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione, tenuto a cura dei componenti del consiglio stesso;
- › il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione a cura dell'organo stesso;

- › il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, se questo esiste, tenuto a cura del comitato stesso;
- › il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti, se sono state emesse obbligazioni, tenuto a cura del rappresentante comune degli obbligazionisti;
- › il libro degli strumenti finanziari emessi ai sensi dell'articolo 2447-sexies c.c.(con riferimento, quindi, ai patrimoni destinati ad uno specifico affare), tenuto a cura degli amministratori o dei componenti del consiglio di gestione.

I libri appena indicati prima di essere messi in uso devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e bollati in ogni foglio a norma dell'articolo 2215 c.c..

Quanto sopra illustrato risulta applicabile anche con riferimento alle società cooperative ex articolo 2519 c.c..

Avuto riguardo alle S.r.l., invece, i libri sociali obbligatori sono, ex articolo 2478 c.c.:

- › il libro delle decisioni dei soci, tenuto a cura degli amministratori, nel quale sono trascritti senza indugio sia i verbali delle assemblee, anche se redatti per atto pubblico, sia le decisioni prese ai sensi del primo periodo del terzo comma dell'articolo 2479 c.c. (i.e. decisioni dei soci adottate mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto); la relativa documentazione è conservata dalla società;
- › il libro delle decisioni degli amministratori, tenuto a cura degli stessi;
- › il libro delle decisioni del collegio sindacale, tenuto a cura dei sindaci, nominato ai sensi dell'articolo 2477 c.c..

## 4.2. I registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto

---

In capo all'imprenditore agricolo grava l'obbligo di tenere in ogni caso (quindi sia se imprenditore non commerciale che imprenditore commerciale) le scritture contabili previste dal legislatore tributario in ambito IVA ed indicate nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 salva la facoltà, prevista dall'articolo 12 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, per i soggetti che tengono il libro giornale ed il libro degli inventari, di non tenere i registri IVA a condizione che le registrazioni siano effettuate nel libro giornale nei termini previsti dalla disciplina IVA per i relativi registri e su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, siano forniti in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare nei registri medesimi.

Venendo ora all'enumerazione dei registri previsti ai fini IVA (i quali, come si è appena precisato, sono obbligatori in ogni caso salva l'ipotesi di tenuta della contabilità ordinaria ai sensi dell'articolo 2214 c.c.), questi sono:

- › il registro delle fatture emesse *ex* articolo 23 del D.P.R. n. 633/1972 nel quale devono essere annotate entro quindici giorni, ovvero entro il termine di emissione per le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettere a), c), d) del D.P.R. medesimo, le fatture emesse nell'esercizio dell'impresa nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione e le autofatture per acquisti da soggetti non residenti nonché le autofatture per omaggi o autoconsumo. Per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione, l'ammontare imponibile dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, ovvero, se operazioni non imponibili o esenti, il titolo di inapplicabilità dell'imposta con la relativa norma, i dati anagrafici del cessionario o del committente;

- › il registro degli acquisti *ex* articolo 25 del D.P.R. citato, nel quale devono essere annotate le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, comprese le autofatture per acquisti da soggetti non residenti, anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta. Dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, il numero progressivo ad essa attribuito (numero che deve essere progressivo per ogni registro utilizzato e per ogni anno di registrazione), i dati anagrafici del cedente o prestatore, l'ammontare imponibile dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, ovvero, se operazioni non imponibili o esenti, il titolo di inapplicabilità dell'imposta con la norma relativa;
- › il registro dei corrispettivi *ex* articolo 24 del D.P.R. citato, che può essere tenuto dai commercianti al minuto e soggetti assimilati in luogo del registro delle fatture emesse, nel quale deve essere annotato, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni non imponibili o esenti, distintamente per ciascuna tipologia di operazioni. L'annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo, mentre, le operazioni per le quali è rilasciato lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale, effettuate in ciascun mese solare, possono essere annotate anche con un'unica registrazione *ex* articolo 6, comma 4 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695. Ai sensi dell'articolo 1, del D.M. 11 agosto 1975, nell'ipotesi in cui la registrazione sia effettuata con sistemi informatici, questa può essere eseguita entro sessanta giorni dalla data di effettuazione delle operazioni, fermo restando l'obbligo di tener conto, nella liquidazione periodica, e nella dichiarazione annuale di tutte le operazioni soggette a registrazione nel periodo cui le medesime si riferiscono;

- › Il registro di prima nota *ex* articolo 24, comma 4 del D.P.R. citato, da tenere dai commercianti al minuto qualora il registro dei corrispettivi sia tenuto in luogo diverso da quello in cui svolgono l'attività di vendita; tale registro può non essere tenuto se, per le operazioni effettuate nel luogo in cui è esercitata l'attività di vendita, è rilasciato lo scontrino o la ricevuta fiscale.

Ulteriori eventuali registri previsti ai fini IVA sono, tra gli altri:

- › I registri sezionali per le operazioni intracomunitarie *ex* articolo 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331;
- › Il registro riepilogativo, nell'ipotesi in cui il contribuente tenga i suddetti registri sezionali. La tenuta di tale registro è facoltativa e non obbligatoria, stante la possibilità di eseguire le relative annotazioni contabili in qualsiasi registro IVA tenuto dal contribuente stesso<sup>8</sup>.

Orbene, l'articolo 39 del D.P.R. in discorso stabilisce in via generale che i registri sopra illustrati devono essere tenuti secondo le disposizioni civilistiche (articolo 2219 c.c.) e numerati progressivamente in ogni pagina e che i contribuenti hanno facoltà di sottoporre alla numerazione un solo registro destinato a tutte le annotazioni di cui ai registri *de quibus*, a condizione che in quest'ultimi siano indicati per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell'unico registro numerato<sup>9</sup>.

Per quanto riguarda la disciplina che sovrintende alla conservazione delle scritture contabili previste ai fini IVA, la predetta disposizione normativa rinvia a quanto statuito dall'articolo 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, di cui si tratterà specificamente nel prosieguo<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare del 24 dicembre 1997, n. 328/E, par. 3.2.1.

<sup>9</sup> Si ricorda che l'articolo 8 della L. 10 ottobre 2001, n. 383 ha soppresso l'obbligo di bollatura per i registri IVA in generale.

<sup>10</sup> V. *infra* par. 3.

### 4.2.1. Imprese miste

Una particolare regola è dettata con riferimento alla tenuta delle scritture contabili nell'ipotesi in cui l'imprenditore agricolo effettui, nell'ambito della stessa impresa, operazioni imponibili diverse dalle cessioni di prodotti agricoli e ittici elencati nella parte prima della Tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/1972; si tratta del c.d. regime delle imprese miste dettato dall'articolo 34, comma 5 del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale le predette "operazioni imponibili diverse" devono essere oggetto di distinta registrazione e separata indicazione in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale.

L'annotazione distinta consiste nell'evidenziare l'ammontare imponibile e dell'imposta in colonne separate ed è possibile annotare nel medesimo registro le fatture emesse per blocchi di operazioni, i quali devono seguire una numerazione progressiva autonoma.

Ebbene il sintagma "operazioni imponibili diverse" potrebbe non essere di immediata intelligibilità se confrontato con quello di "più attività" di cui all'articolo 36 del D.P.R. citato; più specificamente, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta in argomento chiarendo che le operazioni che integrano gli estremi dell'impresa mista devono essere occasionali e non effettuate dall'imprenditore agricolo continuativamente e sistematicamente in modo tale da configurare lo svolgimento di un'altra attività, diversa da quella propriamente agricola<sup>11</sup>. In quest'ultimo caso, infatti, si renderebbe applicabile la disciplina prevista dal citato articolo 36 e, pertanto, come si avrà modo di illustrare nel successivo paragrafo, si configurerebbero più attività da gestire in regime di contabilità separata.

Rientrano tra le "operazioni imponibili diverse" quelle connesse e complementari all'attività di manipolazione, trasformazione o lavorazione di uno dei prodotti ittici o agricoli di cui alla Tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/1972, che siano finalizzate ad integrale e completarle come la cessione di prodotti agricoli o ittici non compresi nell'elenco della

---

<sup>11</sup> Agenzia delle entrate, Circolare del 24 dicembre 1997 n. 328/E, par. 6.5.

detta Tabella A, e i servizi agro-meccanici effettuati occasionalmente nei confronti di altre imprese agricole<sup>12</sup>.

Al contrario, non può essere annoverata tra le operazioni *de quibus* l'attività di turismo rurale, attesa la diversa natura delle attività agricole e di affittacamere nel maso chiuso, le quali devono essere considerate in via autonoma e assoggettate al regime *ex* articolo 36 del D.P.R. n. 633/1972<sup>13</sup>.

#### 4.2.2. La contabilità separata

Come si è accennato nelle considerazioni contenute nel paragrafo che precede, l'articolo 36 del D.P.R. n. 633/1972 (di seguito, per brevità, "articolo 36") stabilisce un particolare regime fiscale e contabile per quei soggetti che esercitano più attività; più in particolare il comma 1 della predetta disposizione prevede, quale principio generale, l'applicazione unitaria e cumulativa dell'imposta per tutte le attività esercitate, con riferimento al volume d'affari complessivo, salve talune ipotesi di separazione delle attività disposte *ex lege* ovvero da adottare in via facoltativa.

Ebbene, con riferimento precipuo all'attività agricola, l'articolo 36, comma 4 stabilisce che l'imposta si applica in ogni caso separatamente nell'ipotesi di esercizio di più attività tra le quali sia compresa un'attività agricola rientrante nel regime speciale *ex* articolo 34 del D.P.R. n. 633/1972; tale obbligo non sussiste, invece, nei casi di opzione preventiva ai sensi del comma 11 dell'articolo 34 citato, per l'applicazione dell'imposta nei modi normali, nonché nei confronti dei produttori agricoli che effettuano nell'ambito della stessa impresa agricola, operazioni diverse configuranti la c.d. impresa mista<sup>14</sup>.

Venendo ora, invece, alla seconda deroga alla regola generale dell'applicazione unitaria e cumulativa dell'imposta, l'articolo 36, comma 3 stabilisce la facoltà di ordine generale dell'applicazione separata

12 Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare del 24 dicembre 1997 n. 328/E, par. 6.4.

13 Cfr. Agenzia delle entrate, Risoluzione del 13 aprile 1977, n. 306945.

14 Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare del 22 maggio 1981, n. 18, par. 3.

dell'imposta stessa relativamente ad una o più attività svolte nell'ambito della medesima impresa, ovvero, nel caso di esercizio di più imprese o di più arti o professioni, relativamente ad un'impresa o ad un'arte o professione; detta facoltà deve esercitarsi tramite comunicazione all'Ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività; essa ha effetto fino a quando non sia revocata (anche la revoca deve essere comunicata all'Ufficio nella dichiarazione annuale relativa all'anno precedente a quello in cui si intende revocare l'opzione ed ha effetto dall'anno in corso) e in ogni caso per almeno un triennio, tuttavia se nel corso di un anno sono acquistati beni ammortizzabili la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

Nell'ipotesi in discorso l'imposta va sempre applicata con riferimento al volume d'affari complessivo di tutte le attività esercitate, per cui, possono avere interesse alla separazione delle attività i soggetti che esercitano unitamente ad altre attività, attività esenti per le quali l'applicazione del pro-rata comporterebbe effetti negativi nel diritto di detrazione<sup>15</sup>.

L'articolo 36, comma 3 dispone, infatti, che la detrazione di cui all'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972, spetta a condizione che l'attività sia gestita in contabilità separata ed è esclusa per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente.

In argomento, è stato precisato che la *ratio* sottesa alla disciplina normativa in esame è quella di dar rilievo alle fattispecie di esercizio di più imprese che per oggetto e natura importano diversi regimi di applicazione dell'imposta e che quindi devono rispettare una duplice condizione: l'esercizio contemporaneo di più imprese e l'assoggettamento di queste a diversi regimi di applicazione dell'imposta per il loro oggetto e la loro natura<sup>16</sup>.

Ebbene, la definizione giuridica di "attività" separabile non è pacifica stante l'eccessiva vaghezza che la caratterizza, di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria è sovente intervenuta sul punto al fine di conferire profili di concretezza a detta definizione; in particolare

<sup>15</sup> Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare del 22 maggio 1981, n. 18, par.9.

<sup>16</sup> Assonime, Circolare del 5 giugno 1973, n. 101.

è stato precisato che le attività *de quibus* devono essere scindibili e quindi potenzialmente idonee ad essere oggetto di autonome attività di impresa<sup>17</sup>.

Con riferimento precipuo ai produttori agricoli, poi, è intervenuta anche la giurisprudenza di legittimità che ha statuito che *«la verifica sulla scindibilità delle attività resta, ad ogni modo, necessariamente condizionata dalla possibilità di individuare un “passaggio interno” (all’impresa), in funzione di “cessione” (dall’una attività all’altra)” e che “secondo la disciplina dell’articolo 36, comma 3 anche ai soggetti che esercitano più attività nell’ambito della stessa impresa agricola spetta la facoltà di optare per l’applicazione separata dell’IVA, con possibilità, quindi, di applicazione del regime speciale per i produttori agricoli ad una (o più) attività e di quello ordinario alle restanti. Nell’ambito di una stessa cooperativa agricola, tuttavia, non è possibile separare l’attività di allevamento da quella di macellazione/vendita: l’attività- intesa in senso economico e giuridico – di allevamento è, infatti, finalizzata per sua natura alla vendita degli animali, onde il passaggio interno non realizza il necessario equipollente di una “cessione”»*<sup>18</sup>.

Avuto riguardo all’attività agrituristica, la giurisprudenza di legittimità ha precisato in una recente pronuncia che *“in presenza di valida opzione per il regime ordinario, le attività agrituristiche possono rimanere distinte dalle attività agricole svolte in regime forfetario e beneficiare, così, della detrazione analitica, fermo restando che analoga opzione per il regime ordinario è possibile anche per le attività agricole in senso stretto” e che è evidente l’intenzione del legislatore “di considerare in modo unitario l’attività agrituristica, la quale include tipicamente l’attività di organizzazione ed esecuzione del servizio di ospitalità ed alloggio, che non può essere fornito se non attraverso la realizzazione e messa a disposizione di immobili costruiti sul fondo ed adibiti ad uso abitativo, in funzione del temporaneo soggiorno dei clienti. Ne consegue che anche le spese sostenute per la ristrutturazione e manutenzione di tali immobili, la cui funzione tipica, riconosciuta dalla legge,*

17 Cfr. *ex plurimis*, Agenzia delle entrate, Risoluzioni dell’8 giugno 1984, n. 396118, del 17 giugno 1998, n. 63 e del 5 maggio 2008, n. 184/E.

18 C.Cass., Sez. Trib., Sent. 4 giugno 2003, n. 8944.

è “strumentale” all'esercizio dell'attività agrituristica (a sua volta connessa a quella agricola), debbono godere dell'ordinario regime di detrazione IVA, laddove la relativa opzione sia regolarmente esercitata”<sup>19</sup>. Passando ora alla disamina degli adempimenti contabili da adottare in caso di opzione per l'applicazione separata dell'imposta occorre precisare che, fermo restando il principio dell'unitarietà del soggetto d'imposta, è necessario, al fine di garantire un'autonomia contabile-amministrativa per ciascuna delle attività svolte<sup>20</sup>, procedere:

- › alla tenuta dei registri di cui agli articoli 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633/1972 distintamente da quelli relativi alle altre attività esercitate;
- › alla fatturazione delle relative operazioni con adozione di una distinta serie numerica;
- › alla annotazione delle relative operazioni nei registri di cui agli articoli 23, 24 e 25 sopracitati;
- › alla distinta liquidazione dell'imposta e all'applicazione distinta delle disposizioni di cui all'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972<sup>21</sup>.

Questione da affrontare con particolare attenzione è quella relativa alla ripartizione dei costi promiscui, in particolare l'articolo 36, comma 5 stabilisce, nell'ipotesi in cui sussistano limitazioni al diritto di detrazione o di detrazione forfettaria, l'ammissibilità della detrazione nei limiti della parte di utilizzazione dei beni e servizi acquistati imputabili all'attività separata.

Sul punto è stato chiarito come le modalità per individuare la parte di costi promiscui imputabile a ciascuna attività separata consistano, in ordine di priorità:

- › in criteri oggettivi attraverso i quali il contribuente sia in grado di determinare in concreto la misura con cui i beni o i servizi acquistati risultino utilizzati per l'esercizio dell'attività (ad esempio

19 C. Cass., Sez. Trib., Sent. 28 ottobre 2015, n. 21965.

20 Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare del 3 agosto 1979, n. 25.

21 Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare del 22 maggio 1981, n. 18, par.9.

sono stati considerati tali i metri quadri dei locali occupati per i costi di illuminazione e riscaldamento, il numero fisso degli apparecchi per i costi telefonici, i consumi per i costi per cancelleria e stampati di uso generale<sup>22</sup>, e il livello di utilizzo del centro elaborazione dati relativi all'anno precedente a condizione che le rilevazioni concernenti tale utilizzo siano attendibili e precise<sup>23</sup>;

- › nel rapporto tra i volumi d'affari delle singole attività<sup>24</sup>.

L'imputazione a ciascuna attività potrà risultare, anche ai fini di eventuali controlli da parte dell'Ufficio, da una fattura interna con addebito dell'IVA<sup>25</sup>.

Ulteriore profilo della disciplina in discorso è quello che inerisce ai passaggi di beni e servizi tra attività separate; con riguardo a tali passaggi, infatti, l'articolo 36, comma 5, stabilisce che i passaggi di servizi all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria costituiscono prestazione di servizio assoggettabile a tributo, con obbligo di fatturazione, in base al loro valore normale, e di registrazione, con l'avvertenza che tali operazioni si considerano effettuate nel momento in cui sono rese stante il mancato pagamento di corrispettivi.

La medesima disposizione normativa stabilisce, poi, che i passaggi di beni tra attività separate devono essere regolarmente assoggettate a tributo con obbligo di fatturazione con riferimento al loro valore normale e di annotazione nei registri di cui agli articoli 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972.

I passaggi *de quibus* non concorrono alla formazione del volume d'affari ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. n. 633/1972, di conseguenza, ai fini della compilazione della dichiarazione annuale IVA è necessario scorporare il relativo ammontare per l'indicazione dell'esatto volume d'affari<sup>26</sup>.

22 Cfr. Agenzia delle entrate, Risoluzione del 29 dicembre 1990, n. 450565.

23 Cfr. Agenzia delle entrate, Risoluzione del 22 aprile 1997, n. 72/E-III-7-784.

24 Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare del 22 maggio 1981, n. 18, par.9.

25 Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare del 22 maggio 1981, n. 18, par.9.

26 Cfr. Agenzia delle entrate, Risoluzione del 29 dicembre 1990, n. 450565.

### 4.3. I registri ai fini delle imposte sul reddito

---

Nell'ambito delle imposte sui redditi, il legislatore tributario, in aggiunta alle scritture contabili previste dal codice civile e a quelle prescritte ai fini IVA, ha stabilito con gli articoli da 14 a 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 l'obbligatorietà per l'imprenditore agricolo che produce reddito d'impresa, della tenuta:

- › delle scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali raggruppati in categorie omogenee (c.d. libro mastro);
- › delle scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali.

In quanto ne ricorrano i presupposti, poi, vi è l'obbligo di tenuta:

- › del registro dei beni ammortizzabili, la cui tenuta è obbligatoria per tutti gli imprenditori tenuti alla contabilità ordinaria;
- › delle scritture contabili dei sostituti d'imposta la cui tenuta è obbligatoria per i soggetti tenuti ad operare ritenute alla fonte a titolo di acconto sui compensi corrisposti.

L'articolo 22 del D.P.R. citato rinvia alle norme del codice civile per quanto riguarda la disciplina della tenuta delle scritture contabili obbligatorie ai fini della normativa tributaria, specificando che queste ultime, ad eccezione delle scritture ausiliarie e delle scritture ausiliarie di magazzino, devono essere tenute a norma dell'articolo 2219 c.c. e numerate progressivamente in ogni pagina in esenzione dell'imposta di bollo.

Con riferimento, invece, alla conservazione delle stesse (e degli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse) il predetto articolo 22 dispone che queste debbano essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente

periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale stabilito dall'articolo 2220 c.c. o da altre leggi tributarie.

A differenza di quanto previsto in ambito civilistico, la normativa tributaria prevede un sistema di controlli esterni delle scritture contabili, le cui regolare tenuta e conservazione è necessaria ed essenziale per una corretta determinazione del reddito imponibile: si pensi ai poteri di accesso, ispezione e verifica di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria ex articoli 33 del D.P.R. citato e 52 del D.P.R. n. 633/1972, il quale prevede, al comma 4, che l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli non obbligatori, che si trovano nei locali in cui viene operato l'accesso o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate presso i detti locali.

Nell'ipotesi in cui si dichiara di non possedere le scritture *de quibus*, ciò è equiparato al rifiuto di esibire le stesse ex articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972 comma 5 con la conseguenza che queste non potranno essere prese in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa.

Con riferimento all'irregolare tenuta delle scritture contabili, il legislatore tributario ha previsto l'applicabilità del c.d. accertamento induttivo ex articolo 39, comma 2, lettere c) e d) del D.P.R. n. 600/1973 in forza del quale l'Amministrazione finanziaria determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni semplici prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

#### **4.3.1. Tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche. Cenni**

Per quanto riguarda la tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche, ai fini tributari le regole civilistiche (le quali per espressa previsione normativa ex articolo 2215-bis, comma

1 c.c. e articolo 7-*bis*, comma 9 del D.L. 10 giugno 1994, n. 357 valgono anche per le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie) devono essere integrate da quelle previste dal D.M. 17 giugno 2014 il quale ha abrogato il precedente D.M. del 23 gennaio 2004 recante disposizioni riguardanti le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto.

In particolare, giova precisare che i documenti informatici per assumere rilievo in ambito tributario devono assumere le caratteristiche dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità e devono utilizzare i formati previsti dal codice dell'amministrazione digitale e sue norme di attuazione ovvero i formati scelti dal responsabile della conservazione atti a garantirne l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo (articolo 2 del D.M. 17 giugno 2014).

Avuto riguardo alla conservazione dei documenti stessi, l'articolo 3 del D.M. citato prescrive che questi devono essere conservati in modo tale che siano rispettate le norme del codice civile, quelle del codice dell'amministrazione digitale e relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità e che siano consentite le funzioni di ricerca ed estrazione dei dati; il processo di conservazione deve, poi, concludersi con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile ai terzi sul pacchetto di archiviazione e deve essere ultimato entro il termine di tre mesi dalla scadenza del termine ultimo per la dichiarazione annuale dei redditi (ex articolo 7, comma 4-*ter* del D.L. 20 giugno 1994, n. 357).

Ebbene, in conclusione può sostenersi che con l'introduzione, prima nel 2004 e successivamente nel 2014, delle suddette regole anche ai fini tributari la tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche risulta perfettamente equipollente alla tenuta e conservazione con modalità tradizionali ed ha piena efficacia giuridica.

## 4.4. Le scritture contabili delle imprese di allevamento

---

Il combinato disposto degli articoli 13, ultimo comma e 18-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 prevede che i soggetti che svolgono attività di allevamento di animali al di fuori del limite di cui all'articolo 32, comma 2, lettera b) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (il c.d. Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di seguito "T.U.I.R."), ovvero sia al di fuori dell'ipotesi in cui l'allevamento avvenga con mangimi ottenibili per almeno un quarto del terreno in modo tale da considerarsi attività agricola, devono tenere un registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati, distintamente per specie e ciclo di allevamento, con l'indicazione degli incrementi e decrementi verificatisi per qualsiasi causa nel periodo d'imposta.

In materia è intervenuta l'Amministrazione finanziaria, la quale ha chiarito che le citate disposizioni normative rappresentano la puntuale trasposizione in materia contabile del principio secondo cui nel sistema di determinazione del reddito eccedente il normale ciclo di allevamento devono ritenersi attratti tutti i soggetti d'imposta distintamente<sup>27</sup>.

Il registro di carico e scarico, stante il tenore della disposizione di cui all'articolo 13, ultimo comma del D.P.R. citato, deve ritenersi una scrittura contabile esclusiva; ciò significa che se l'impresa di allevamento determina il reddito forfettariamente (e non in modo analitico), le scritture che questa deve tenere ai sensi della normativa civilistica o speciale sono irrilevanti ai predetti fini impositivi e, pertanto, non costituiscono base per la determinazione del reddito di allevamento in questione.

L'obbligo di tenuta del registro *de quo* decorre dal momento in cui si siano superati in concreto i limiti di cui al predetto articolo 32, comma 2, lettera b) e si allevino, quindi, animali in eccedenza rispetto a quelli che integrerebbero un'attività agricola; tuttavia, anche in assenza del

---

27 Agenzia delle entrate, Circolare del 1° dicembre 1978, n. 150 (prot. n. 9/1000), Cap. III, Par. 1).

superamento dei limiti in questione ovvero nell'ipotesi di opzione per la determinazione analitica del reddito, appare opportuno tenere il registro in discorso in quanto costituisce una valida base di documentazione in caso di contestazione ed è suscettibile di assurgere a prova che l'attività di allevamento è stata esercitata entro i limiti del reddito agrario.

L'obbligo di tenuta del registro di carico e scarico per un determinato periodo d'imposta viene meno quando dalla situazione contabile alla fine del periodo d'imposta precedente non risultino capi eccedenti le normale attività di allevamento e deve essere ripristinato tutte le volte che, nell'ambito del medesimo periodo d'imposta, entrino a far parte del ciclo o dei cicli di allevamento animali in eccedenza.

Orbene, come si è accennato in precedenza, il registro in argomento deve contenere le annotazioni relative agli incrementi e decrementi che si verificano in ciascun periodo d'imposta avuto riguardo alla specie e al ciclo di riferimento; sul punto è stato precisato che mentre le mortalità che si verificano nel corso del ciclo di allevamento non concorrono alla formazione del numero dei capi allevati, le cessioni devono considerarsi produttive di reddito imponibile, indipendentemente dal periodo di permanenza dei capi venduti nel ciclo di allevamento di talchè il numero complessivo dei capi allevati in ciascun periodo d'imposta rilevato ai fini fiscali coincide con il numero dei capi riportato nel carico (compresi gli animali provenienti dal ciclo precedente che permangono nel ciclo stesso per un periodo superiore alla metà della sua durata), diminuito dalle mortalità ad eccezione di quelle che intervengono dopo la chiusura del ciclo<sup>28</sup>.

Per documentare la mortalità e, quindi, per far sì che non venga presunta la cessione di animali ai fini delle imposte dirette e indirette, si deve far riferimento alla documentazione sanitaria che certifica il decesso.

Circa l'obbligo di tenuta del registro di carico e scarico la giurisprudenza di legittimità ha evidenziato che il medesimo ha la funzione essenziale di assicurare la regolarità (non solo formale) e la comples-

---

28 Agenzia delle entrate, Circolare del 1° dicembre 1978, n. 150 (prot. n. 9/1000), Cap. III, Par. 1).

siva attendibilità della contabilità della tipica impresa di allevamento, nella quale il reddito dipende soprattutto dalle variazioni, per specie, numero e peso, degli animali<sup>29</sup> e che l'inottemperanza all'obbligo di tenuta del registro, determinando l'inattendibilità della contabilità aziendale, pone a carico del contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi o estintivi dell'accertamento effettuato dall'Ufficio<sup>30</sup>.

Per la tenuta e conservazione del registro di carico e scarico vale quanto disposto dall'articolo 22 del D.P.R. n. 600/1973 e quindi si rinvia a quanto già precisato in via generale con riferimento alla tenuta e conservazione delle scritture contabili nell'ambito delle imposte sui redditi<sup>31</sup>, con l'avvertenza che, essendo un registro cronologico, le registrazioni devono effettuarsi non oltre i sessanta giorni dalla data in cui risulta posta in essere l'operazione soggetta ad annotazione.

---

29 Cfr. C. Cass. Sez. Trib., 30 ottobre 2001, n. 13476.

30 Cfr. C. Cass. Sez. V., 14 febbraio 2014, n. 3487.

31 V. *Supra*, par. 3.



## 5. Capitolo quinto - Il bilancio aziendale ed il bilancio di esercizio dell'impresa agricola

---

di Nicola Lucido

### 5.1. La complessità gestionale dell'impresa agricola

---

Nel settore agricolo, negli ultimi anni si sta assistendo ad un fenomeno caratterizzato, da un lato, dalle richieste dei consumatori finali sempre più attenti nella scelta di prodotti qualitativamente superiori, e, dall'altro, dall'esigenza dell'azienda agricola di adottare dei meccanismi tecnologicamente evoluti, al fine di incrementare l'efficienza del processo produttivo e, più in generale, l'intera redditività dell'impresa medesima. Ne sono un esempio, l'innovazione di prodotto e di processo delle colture tradizionali, piuttosto che l'aumento della produzione delle colture biologiche.

In questo contesto era inevitabile, quindi, non assistere a forti cambiamenti nella gestione dell'impresa agricola<sup>1</sup>, non più incentrata sulla sola attività operativa, ma, in un'ottica programmatica, sempre più accorta all'attività di pianificazione e controllo, piuttosto che alla fase di reporting; il tutto nel rispetto dei principi caratterizzanti l'economicità aziendale<sup>2</sup>.

---

1 Onida scriveva della gestione come «[...] il sistema delle operazioni simultanee e successive che dinamicamente si dispiega, finché l'impresa è in vita, per il raggiungimento dei fini della medesima [...]». P. ONIDA, *Economia d'azienda*, Utet, 1968, p. 251.

2 L'economicità può essere intesa come la sintesi di una serie di condizioni interdipendenti tra loro durevoli nel tempo. Nello specifico si parla di:

- autosufficienza economica, che si realizza qualora l'azienda si garantisca ricavi mediamente superiori rispetto ai costi sostenuti;
- efficienza, che concerne il miglior impiego delle risorse a disposizione del soggetto aziendale;

Pertanto, limitarsi a coltivare il fondo, piuttosto che ad allevare bestiame, non è più sufficiente, poiché occorre acquisire conoscenze e competenze sempre più profonde e mirate.

Non si può, quindi, prescindere da un approccio gestionale di tipo manageriale anche nelle aziende agricole, siano esse di piccola che di grande dimensione, servendosi di figure che sappiano dirigere e, nel contempo, fungere da collante tra l'area operativa e la governance dell'impresa stessa.

Nelle imprese di piccola dimensione, il ruolo dirigenziale sovente coincide con la governance aziendale, poiché il soggetto titolare dell'impresa agricola è il medesimo che la dirige. Si tratta, in buona sostanza, di una tipologia d'impresa a struttura organizzativa di tipo lineare (Figura 1).

**Figura 1: Schema di organizzazione lineare di un'impresa agricola.**



Fonte: G.PAOLONE, *L'economia dell'impresa agricola. Profili e condizioni di equilibrio*, Giappichelli, 1990, p. 82

L'azienda agricola di medie e grandi dimensioni presenta, invece, un organigramma più complesso, poiché le differenti attività sono gestite per funzioni (funzione amministrazione, marketing, produzione ap-

- efficacia, che riguarda, invece, la capacità dell'impresa di conseguire i propri obiettivi nel breve così come nel medio e lungo termine;
- equilibrio finanziario, che riguarda la giusta correlazione tra le diverse tipologie di investimenti e le differenti tipologie di finanziamento;
- equilibrio economico, che è da intendersi come dinamica delle entrate e delle uscite, le prime superiori alle seconde.

Sul concetto di economicità si veda, tra gli altri, P. ONIDA, *Op. cit.*, pp. 90 e ss.

provvigionamento, ecc.)<sup>3</sup>, ciascuna delle quali governate da uno o più soggetti. In queste tipologie d'impresе, che spesso sono, da un punto di vista giuridico, società di capitali, si assiste alla separazione tra la funzione volitiva, ricoperta dal soggetto economico (titolare), rispetto a quella direttiva, assegnata ai manager, o operativa, svolta dai lavoratori (Figura 2).

Con riferimento alla funzione dirigenziale, ritroviamo figure quali, ad esempio, il direttore amministrativo o il direttore tecnico. Quest'ultimo, in particolare, è colui che, il più delle volte, provvede: all'organizzazione ed esecuzione dei lavori richiesti dalle differenti colture, alla ricerca e all'organizzazione della forza lavoro, sia fissa che occasionale, alla custodia dei beni della produzione, alla ricerca e sviluppo di nuove forme di coltivazione, ecc.

Il direttore amministrativo, dal canto suo, svolge funzioni di tipo contabile, intrattiene i rapporti con i clienti ed i fornitori, con le banche ecc.

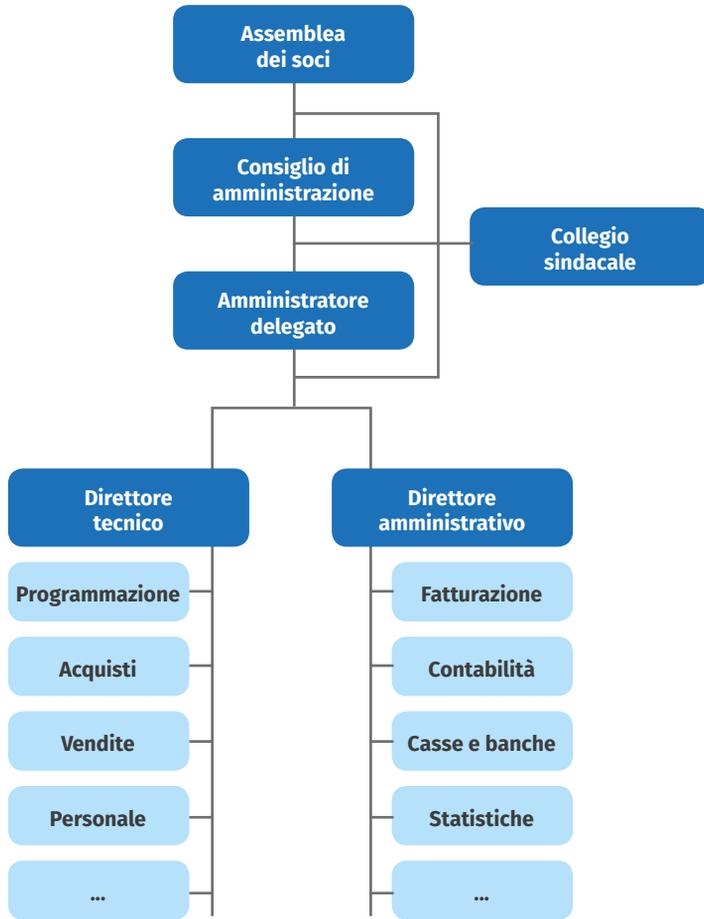
La complessità della gestione e dell'organizzazione dell'impresa agricola ha sicuramente delle ripercussioni anche di natura contabile.

Gli accadimenti organizzativi, gestionali ed operativi, infatti, rappresentati nella descrizione numerica-contabile dei fatti amministrativi, trovano nel bilancio di esercizio il documento di raccordo. Il bilancio di esercizio è il documento informativo volutamente finalizzato alla rappresentazione dei risultati reddituali, patrimoniali e finanziari dell'impresa.

---

<sup>3</sup> Parlando di funzioni aziendali, intese come insieme di attività omogenee e coordinate «*Al fine di gestire efficacemente l'insieme dei rapporti con i soggetti che operano all'esterno e all'interno della sia economia, l'impresa svolge una serie di attività di vario genere, che possano essere suddivise in gruppi omogenei, e ne organizza l'espletamento*». In E. CAVALIERI, F. RANALLI, *Appunti di economia aziendale. Aree funzionali e governo aziendale*, Ed. Kappa, 1994, p. 57.

Figura 2: Schema di organizzazione complessa di un'impresa agricola.



Fonte: G. PAOLONE, *L'economia dell'impresa agricola. Profili e condizioni di equilibrio*, Giappichelli, 1990, p. 82

## 5.2. I fattori produttivi impiegati nell'impresa agricola e la loro combinazione

---

I fattori produttivi di un'impresa agricola possono essere come di seguito distinti:

- a) capitale fondiario;
- b) capitale agrario;
- c) lavoro;
- d) organizzazione.

Analizziamoli brevemente.

Prendendo spunto da quanto riportato nell'enciclopedia agraria italiana, una tradizionale distinzione<sup>4</sup> dei fattori produttivi distingue il *capitale fondiario* dal *capitale agrario*.

Il capitale fondiario è dato dalla combinazione di due fattori, ovvero, il terreno e le strutture atte a migliorare il funzionamento del terreno (trasformazioni fondiarie, fabbricati, strutture per l'irrigazione, sistemi di drenaggio e di scolo, ecc.).

Il capitale agrario, invece, è rappresentativo di beni quali le scorte vive (bestiame) e/o le scorte non vive (attrezzature, concimi, mangimi, fertilizzanti, ecc.).

Si tratta di una distinzione che, seppur largamente accettata, secondo autorevoli studiosi, mal si concilia con la valenza economico-aziendale dell'impresa agricola, o comunque con la modalità di rappresentazione dei profitti d'impresa<sup>5</sup>.

Un ulteriore dettaglio del capitale agrario ci viene fornita dal Serpieri che lo distingue in: *capitale di scorta* e *capitale d'anticipazione*.

Con il primo ci si riferisce sostanzialmente, alle macchine, alle attrezzature ed alle rimanenze autoprodotte dall'azienda agricola. Mentre

4 Di distinzione tradizionale, tra capitale fondiario e capitale agrario, ne parla tra gli altri, V. NICCOLI, *Economia rurale, estimo e computisteria agraria*, in *Enciclopedia Agraria Italiana*, Utet, 1927, p. 15.

5 «Per quanto codesta distinzione sia molto diffusa, non pare a noi possa riuscire utile dal punto di vista economico aziendale». In P. E. CASSANDRO, *Lineamenti amministrativi delle aziende agrarie*, Macri, 1943, p. 146.

il capitale d'anticipazione è composto dalle materie prime acquistate sul mercato, nonché i mezzi finanziari, non ancora entrati nel ciclo di produzione. In tal senso, il capitale di scorta, secondo il Serpieri, presenta il presupposto sinergico, di legame tra i fattori, che è proprio del processo produttivo, rispetto al capitale di anticipazioni che non è stato ancora immesso nella produzione<sup>6</sup>.

Alla luce di quanto sopra esposto ed in funzione di un'utilità che, da un punto di vista economico-aziendale potrebbe avere la distinzione tra capitale fondiario e capitale agrario avremo:

<b>Terreni agricoli e forestali</b>		
<b>Capitale fondiario</b>	Capitali stabilmente investiti	Fabbricati e costruzioni Piantagioni Diritti di produzione Migliorie varie Ecc.
	<b>Capitale agrario</b>	
	Immobilizzato	Macchinari e attrezzature Mobili ed arredi Concessioni governative varie Bestiame Ecc.
	Circolante (scorte)	Scorte di prodotti vegetali Scorte di prodotti animali Anticipazioni colturali Ecc.
	Finanziario	Crediti di funzionamento Altri crediti Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni Cassa e banca Ecc.

<sup>6</sup> A. SERPIERI, *Istituzioni di economia agraria*, 1956, p. 50.

Oltre al capitale fondiario ed al capitale agrario, costituiscono fattori produttivi, il lavoro e l'organizzazione.

Il *lavoro* rappresenta uno dei principali fattori produttivi dell'impresa agricola. Esso descrive l'attività umana svolta per la produzione delle colture, piuttosto che per l'allevamento del bestiame.

Il lavoro, specie per le aziende di piccole dimensioni, è solitamente svolto dall'imprenditore agricolo coadiuvato dai familiari e/o pochi collaboratori. È naturale che, con il crescere della complessità gestionale, organizzativa ed operativa, il lavoro richiederà l'intervento di più soggetti, oltre ai familiari. A ciò si aggiunga che c'è da considerare, nell'inquadramento generico del lavoro nell'impresa agricola, anche la tipologia della coltura, e quindi se a *capital intensive* piuttosto che a *labour intensive*, nell'inquadramento generico del lavoro nell'impresa agricola.

L'*organizzazione*, per quanto non rappresenti un fattore produttivo vero e proprio, è quanto permette la combinazione dei fattori produttivi per il conseguimento di alti rendimenti a fronte di un'efficienza aziendale ed una produttività lavorativa.

Non bisogna, infatti, dimenticare che la gestione nelle imprese agricole risponde a delle "logiche proprie", non sempre riconoscibili in altre aziende "tipiche".

A quest'ultimo proposito, è necessario considerare che, oltre ai vincoli di natura strutturale, intesi come capacità produttiva in senso tecnico, per qualunque attività posta in essere (coltura) si richiede un'attenzione particolare a dei fenomeni che rispondono a leggi biologiche e naturali, non governabili dall'uomo. Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, ai tempi di maturazione delle colture cerealicole, piuttosto che ai tempi, ancor più lunghi, delle piantagioni di vigneti o uliveti.

È anche vero che l'uomo, nel corso degli anni, ha cercato delle tecniche mirate a modificare, ove possibile, i suddetti limiti (come i tempi di produzione della coltura) ma è anche vero che non è riuscito ad eliminare totalmente le influenze dei fattori ambientali e biologici sull'agricoltura<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Ad esempio, la coltivazione in serra favorisce la maturazione di frutti anche al di fuori dei periodi tipici di maturazione, ma i tempi restano tali. Ed ancora i prodotti chimici hanno presumibilmente ridotto i tempi di maturazione ma non permettono ad una vigneto di andare a regime in un anno, ecc.

Partendo da questi presupposti ed in considerazioni dei numerosi vincoli strutturali, organizzativi, operativi e ambientali che contraddistinguono l'attività delle imprese agricole, ne deriva la necessità di ragionare nel rispetto della logica marginale nella combinazione dei fattori produttivi, che potrebbe garantire un più proficuo sfruttamento dei fattori di cui sopra.

La logica marginale, in buona sostanza, analizza in modo sinergico le quantità di prodotto ottenuto ( $QTp$ ) ed il fattore impiegato ( $QTf$ ); il tutto rapportato all'incremento o al decremento registrato con riferimento ai ricavi totali ( $RT$ ) ed ai costi totali ( $CT$ ).

Pertanto avremo che la quantità marginale di prodotto ( $Qmp$ ) è pari a<sup>8</sup>:

$$Qmp = \frac{\text{Variazione } (\Delta) \text{ Quantità totale di prodotto ottenuto } (QTp)}{\text{Variazione } (\Delta) \text{ Quantità totale di fattore impiegato } (QTf)}$$

da cui è possibile determinare anche la quantità media di prodotto ottenuto ( $QMp$ ) per unità di fattore impiegato:

$$QMp = \frac{\text{Quantità totale di prodotto ottenuto } (QTp)}{\text{Quantità totale di fattore impiegato } (QTf)}$$

La logica descritta permette, per quanto in modo ipotetico, di verificare le variazioni che si potrebbero ottenere in termini marginali al variare di un fattore produttivo, lasciando invariati gli altri. Il che, è evidente, rappresenta una forzatura per il fatto che il fattore produttivo impiegato finisce per influenzare in qualche modo l'impiego degli altri fattori. È come se volessimo supporre che l'utilizzo di fitofarmaci non implichi alcuna variazione di altri fattori produttivi, come, ad esempio, l'acqua impiegata per la loro diluizione o il concime da utilizzare. Pertanto, non è semplice isolare gli effetti del fitofarmaco per verificare il miglioramento marginale della produzione totale o il miglioramento per unità di fattore impiegato.

8 Per ulteriori dettagli sui modelli economici marginali nell'impresa agricola, si veda, tra gli altri, W. DI MEO, *Economia dell'azienda agraria*, Cedam, 1984, pp. 351 e ss.

In ogni caso, ragionare in termini di quantità totali, medie e marginali, di produzione, permette di verificare fino a che punto l'impiego di un fattore produce effetti benefici, oltre il quale il fattore produttivo impiegato decreterà rendimenti decrescenti sul quantitativo totale e sulla media di produzione. Sempre con riferimento ai fitofarmaci, proviamo ad immaginare quali possano essere gli effetti nel caso venissero utilizzati oltre ogni limite<sup>9</sup>.

Sulla scorta di quanto detto, occorre, quindi, ricercare il livello ottimale di impiego di ciascun fattore produttivo, nonché la combinazione del medesimo con gli altri fattori di produzione.

Sarebbe auspicabile, quindi, valorizzare il fattore impiegato ed i risultati ottenuti, non tanto in termini di quantità, ma di ricavi realizzati e di costi sostenuti.

Si parla nel primo caso di valore marginale del prodotto (*Vmp*):

$$Vmp = \frac{\text{Variazione } (\Delta) \text{ Ricavi totali } (RT)}{\text{Variazione } (\Delta) \text{ Quantità totale di fattore impiegato } (QTf)}$$

Il valore marginale del prodotto andrebbe confrontato con il prezzo-costo marginale del fattore produttivo (*PCm*), che studia gli effetti sul costo di produzione di un'unità aggiuntiva di fattore produttivo impiegato.

Pertanto avremo che il *PCm* è dato dal seguente rapporto:

$$PCm = \frac{\text{Variazione } (\Delta) \text{ Costi totali } (CT)}{\text{Variazione } (\Delta) \text{ Quantità totale di fattore impiegato } (QTf)}$$

Dal confronto tra il valore marginale lordo (*VMp*), la quantità marginale di prodotto (*Qmp*) ed il prezzo-costo marginale (*PCm*) è possibile determinare il livello ottimale (teorico)<sup>10</sup> del fattore impiegato, dato

<sup>9</sup> Il che non sarebbe possibile anche in relazione alle normative che regolano l'utilizzo dei fitofarmaci.

<sup>10</sup> "Teorico" poiché abbiamo detto che le ipotesi su cui si fondano gli assunti base spesso non considerano gli effetti di combinazione che si vengono a definire tra i vari fattori produttivi impiegati.

dal punto di equilibrio tra  $VMp$  e  $Qmp$  ad un determinato  $PCm$ . In altri termini, il livello ottimale è quello oltre il quale il  $VMp$ , che si riduce all'aumento di  $Qmp$ , eguaglia il  $PCm$ , per cui, più in generale, il ricavo marginale eguaglia il prezzo-costo marginale.

In relazione all'indagine sul livello ottimale si può poi parlare di tasso di sostituzione tra i fattori produttivi, ipotizzando, ad esempio, l'utilizzo di fitofarmaci il luogo di particolari lavorazioni del terreno.

Il tasso di sostituzione è dato dal seguente rapporto:

$$\text{Tasso di sostituzione} = \frac{\text{Quantità di fattore produttivo sostituito}}{\text{Quantità di fattore produttivo aggiunto}}$$

Pertanto il tasso di sostituzione dei fattori produttivi permette di comprendere i quantitativi di sostituzione, in funzione a determinate combinazioni produttive. Naturalmente, la sostituzione di un fattore produttivo, oltre a rimodulare il quantitativo di impiego del medesimo, produrrà degli effetti sui costi, da cui il prezzo equivalente tra quello relativo al fattore sostituito rispetto al prezzo del fattore produttivo aggiunto.

Avremo che:

$$\text{Prezzo equivalente} = \frac{\text{Prezzo-costo unitario del fattore aggiunto}}{\text{Prezzo-costo unitario del fattore sostituito}}$$

La migliore combinazione in termini di sostituzione si avrà qualora il prezzo equivalente è eguagliato dal tasso di sostituzione; quest'ultimo solitamente più stabile rispetto ai prezzi dei fattori produttivi.

Dal livello ottimale del fattore produttivo, è possibile passare quindi al livello ottimale di produzione, che dipenderà dalla produttività del fattore impiegato (quintali di grano per ettaro di terreno), piuttosto che dalla capacità produttiva di cui dispone l'impresa agricola (ettari di terreno coltivati a grano)<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Il concetto di capacità produttiva può acquisire un differente significato a seconda che si parli di:  
 • capacità teorica o ideale, che rappresenta la quantità massima di produzione ottenibile da un fattore produttivo, senza considerare alcuna interruzione o fermo;

In merito alla produttività dei fattori impiegati, il livello ottimale di produzione unitario è da ricercare confrontando il ricavo marginale di prodotto ottenuto ( $Rmp$ ) rispetto al relativo costo marginale ( $Cmp$ ). Pertanto avremo che il ricavo marginale di prodotto ottenuto è dato dal rapporto tra:

$$Rmp = \frac{\text{Variazione } (\Delta) \text{ Ricavi totali } (RT)}{\text{Variazione } (\Delta) \text{ Quantità totale di prodotto ottenuto } (QTp)}$$

Per quanto concerne, invece, il costo marginale avremo:

$$Cmp = \frac{\text{Variazione } (\Delta) \text{ Costi totali } (CT)}{\text{Variazione } (\Delta) \text{ Quantità totale di prodotto ottenuto } (QTp)}$$

Il livello ottimale di produzione riferito alla sola produttività dei fattori impiegati è espressa da un segno positivo che scaturisce dalla differenza tra il ricavo marginale ed il costo marginale per unità di prodotto. Con riferimento, invece, al livello ottimale di produzione considerando la capacità produttiva (ettari a disposizione per più colture), sarà auspicabile individuare, innanzitutto, l'attività principale, ovvero quella più remunerativa, al fine di comprendere quali possano essere le altre attività secondarie a completamento della capacità produttiva dell'impresa agricola. Non bisogna dimenticare che nell'impresa agricola, la combinazione dei fattori produttivi e, quindi, delle produzioni ottenute, rappresenta un presupposto molte volte condizionato dalle pecu-

- capacità pratica, che è data dalla quantità di prodotto realizzato, considerando il fisiologico svolgimento dell'attività, considerando quindi fattori ineliminabili (fermo attrezzaggio, fermo manutenzione, ecc.;
- capacità normale, che è rappresentativa della quantità prodotta, in funzione dell'andamento medio di mercato, con un'ottica previsionale di circa 3-5 anni;
- capacità programmata o di budget, che invece esprime la quantità produttiva definita a valle rispetto alla budgetizzazione delle vendite, ovvero in funzione della programmazione dell'impresa;
- capacità attuale o effettiva, che è quella realizzata effettivamente dall'impresa, che potrebbe scontare le inefficienze nell'utilizzo dei fattori produttivi, non avendo alcun riferimento all'attività di programmazione.

In tal senso, tra gli altri, S. MARASCA, L. MARCHI, A. RICCABONI, *Controllo di gestione. Metodologie e strumenti*, Knovità, 2013, pp. 203 - 204.

liarità dei fattori impiegati piuttosto che dalle medesime produzioni. Si pensi, ad esempio, all'avvicendamento colturale, meglio conosciuto come la rotazione delle piantagioni, che è obbligata dalla necessità di limitare il rischio allelopatico o dell'antagonismo radicale<sup>12</sup>, o anche di evitare il fenomeno della stanchezza del terreno<sup>13</sup>, i rischi di insediamento di malattie, insetti e malerbe, ecc..

Volendo, pertanto, individuare il livello minimo di produzione ( $Lmp$ ) ottimale da un punto di vista reddituale avremo:

$$Lmp = \frac{\text{Costi fissi specifici totali (CF) dell'attività fondamentale}}{\text{Ricavi totali (RT) - Costi variabili totali (CV) dell'attività fondamentale}}$$

Il rapporto evidenzia al denominatore la grandezza economica del margine di contribuzione la cui entità permette la copertura dei costi fissi nella determinazione della redditività relativa alla coltivazione. Il riferimento alla coltura principale è tale poiché il maggior margine deve risultare, per l'appunto, dalla coltura su cui si è pensato di puntare, in funzione della sua quantità ottimale di produzione, influenzata dall'impiego ottimale del fattore produttivo.

La riduzione della redditività, da cui l'incremento del livello minimo d'impiego del fattore, potrebbe comportare la scelta verso altre tipologie di colture "fondamentali". Per cui, diviene sempre più importante definire possibili combinazioni tra colture differenti, cercando di individuare quella che meglio di altre potrebbe garantire una remunerazione soddisfacente dei fattori produttivi impiegati.

In questo conteso, l'attenzione sulla grandezza economica del margine lordo di contribuzione, di primo e di secondo livello, potrebbe fornire informazioni utili al processo decisionale, per quanto nel breve periodo.

Il margine di contribuzione è una grandezza economica data dalla differenza tra i ricavi dei prodotti ed i costi variabili di produzione e ven-

<sup>12</sup> Si tratta di un fenomeno che si potrebbe ravvisare qualora, coltivando una pianta, la medesima rilascia sostanze al terreno che inibiscono la crescita di altre piante.

<sup>13</sup> La stanchezza del terreno è relativa alla persistenza di una coltura per più anni consecutivi, il che non permette allo stesso terreno di rigenerare per tempo le sostanze richieste da una specifica piantagione.

dita, distinguendoli dai costi fissi, siano essi comuni che specifici ad una determinata attività.

Ne consegue che, il margine di contribuzione non è altro che una sorta di risultato economico lordo che esprime la capacità dell'impresa di coprire i costi fissi, prima di liberare i risultati positivi d'impresa.

Per cui avremo che il margine di contribuzione di primo livello (o lordo) è dato da:

Ricavi di esercizio
- Costi variabili
<hr/>
MARGINE DI CONTRIBUZIONE
- Costi fissi
<hr/>
RISULTATO DI ESERCIZIO (Utile o perdita)

La distinzione dei costi, in fissi e variabili, è in funzione dell'andamento di detti costi al variare delle quantità prodotte e delle quantità vendute.

Pertanto, i costi variabili di una data struttura operativa, scontano le variazioni della produzione (ad esempio quantitativi di materie prime, semilavorati, ecc.) o delle vendite eseguite (percentuale di provvigione di vendita). In definitiva all'aumentare del quantitativo prodotto o venduto si registrerà un incremento dei costi variabili.

I costi fissi, invece, presentano la caratteristica di non modificarsi al variare della capacità produttiva riferita alla struttura esistente.

Qualora fosse possibile distinguere i costi fissi in specifici (ad esempio, macchinari utilizzati solo per determinate colture) da quelli comuni (ad esempio, costi di amministrazione), è possibile determinare il margine di contribuzione di secondo livello (o semilordo).

In definitiva avremo:

Ricavi di esercizio
- Costi variabili
<hr/>
MARGINE DI CONTRIBUZIONE di 1° livello (lordo)
- Costi fissi specifici
<hr/>
MARGINE DI CONTRIBUZIONE di 2° livello (semilordo)
- Costi fissi comuni
<hr/>

---

 RISULTATO DI ESERCIZIO (Utile o perdita)

Pertanto, ragionare in termini di margine di contribuzione come soluzione per la migliore combinazione dei prodotti (grano) o linee di prodotti (cereali), vuol dire definire con attenzione quali possano essere le attività più remunerative, ovvero con cui si riesce a migliorare i rendimenti dei fattori produttivi impiegati, in termini di produttività e di costo. Nel contempo, ragionare in termini di margine di contribuzione favorisce il processo decisionale, indirizzando le scelte economico-aziendali verso quelle colture il cui gap tra ricavi conseguiti e costi sostenuti è maggiore<sup>14</sup>.

Da ultimo proponiamo un rapporto che indubbiamente migliora l'indagine di cui sopra e con cui si determina il margine lordo equivalente (*MLe*), ovvero quel margine che eguaglia i risultati di due attività:

$$\text{Margine lordo equivalente (MLe)} = \frac{\text{Margine lordo aggiuntivo}}{\text{Margine lordo cessante}}$$

Con il margine lordo equivalente è possibile, quindi, comprendere, ad esempio, quali prodotti finali siano tra loro sostituibili, a parità di margine di contribuzione, o quali siano l'uno complementare all'altro. Occorre ancora una volta ribadire come le analisi sopra esposte sono in ogni caso condizionate dalla specificità della gestione dell'impresa agricola in cui, presumibilmente, si sarà costretti a prendere decisioni "antieconomiche" ed impiegare, per ipotesi, gli ettari di cui si dispone per piantagioni meno redditizie, in relazione ad esempio alla necessità di rispettare il principio della rotazione delle colture, ovvero in funzione di normative nazionali e comunitarie che in alcuni casi limitano la produzione di determinate piantagioni.

---

<sup>14</sup> La marginalità in presenza di fattore scarso (capacità produttiva) favorisce la produzione dell'attività principale e in modo residuo, per la capacità non ancora utilizzata, la produzione delle attività secondarie che sono meno remunerative.

### 5.3. Il bilancio economico e la produzione netta

Con il termine “bilancio di esercizio” di un'impresa si è soliti pensare al bilancio contabile, ovvero a quel documento che descrive i fatti amministrativi, al fine di determinare il risultato economico della realtà aziendale, oltre che a determinare la sua solidità (aspetto patrimoniale) e la sua solvibilità (aspetto finanziario).

Detto ciò, parlando di impresa agricola, rivestono un ruolo importante le informazioni che è possibile ottenere dal “bilancio aziendale”, la cui configurazione specificatamente economica classifica gli impieghi e le fonti dell'impresa agraria in modo differente rispetto al “canonico” bilancio di esercizio.

Nello specifico, il bilancio aziendale (o economico) dell'impresa agraria, rispetto al bilancio di esercizio, si focalizza maggiormente sull'analisi del processo produttivo evidenziandone eventuali inefficienze tecniche ed economiche. Il fine ultimo è sicuramente quello di fornire informazioni utili qualora ve ne fosse la possibilità, per migliorare la redditività delle differenti colture.

Il bilancio aziendale consente, quindi, sia in fase programmatica che a consuntivo, di indagare principalmente l'aspetto reddituale dell'impresa agraria e può essere impiegato sia per le realtà di piccole dimensioni<sup>15</sup>, non obbligate alla redazione del bilancio ex art. 2423 e ss, e sia per le imprese di più grande dimensione, ad ogni modo, più accorte alla redditività della propria attività.

Lo schema del bilancio aziendale permette, infatti, di determinare il reddito agricolo prodotto, che può essere riassunto nell'“equazione del tornaconto” così che segue<sup>16</sup>:

<sup>15</sup> Non dobbiamo dimenticare, a tal proposito, che le imprese agricole gestite in forma individuale non sono obbligate alla tenuta delle scritture contabili e tanto meno alla redazione del bilancio.

<sup>16</sup> In tal senso, Medici, proponeva la seguente equazione:

$$PL = Bf + I + St * sa + Im + Sv$$

dove: PL = Produzione netta; Bf = Beneficio fondiario

I = interesse del capitale agrario

St = Stipendi

Sa = Salari

Im = Imposte

Sv = Spese per capitali tecnici e servizi extra-contabili

G. MEDICI, *Principii di estimo*, II ed. Edizioni agricole, 1955, p. 64

$$\mathbf{PLV - ( Q + SV + Imp + Sa + St + I + Bf ) = T^{17}}$$

dove:

**PVL** = Produzione Lorda Vendibile

**Q** = Quote di reintegrazione, manutenzione e assicurazione dei capitali fissi

**Sv** = Spese acquisto beni e servizi extra-aziendali

**Imp** = Imposte e tributi

**Sa** = Salari

**St** = Stipendi

**I** = Interessi sul capitale

**Bf** = Compenso per l'uso del fondo (beneficio fondiario)

**T** = Profitto dell'impresa

La predetta formula può essere riformulata ed indicata come:

$$\mathbf{PLV = Q+SV+Imp+Sa+St+I+Bf \pm T}$$

da cui:

$$\mathbf{Pv + Pl + Uls + Prf + Sv + Srf + As = ( Q + SV + Imp ) + ( Sa + St + I + Bf ) \pm T}$$

Attività

Passività

Profitto

dove, in aggiunta ai precedenti simboli diremo che:

<sup>17</sup> La formula proposta è del tutto simile a quanto indicato da Serpieri, il quale asseriva  $\mathbf{P - S = Pn}$

in cui: P = Produzione netta vendibile; S = Spese sostenute, eccezion fatta per quelle del lavoro, del beneficio fondiario e degli interessi sul capitale agrario; Pn = Prodotto netto.

Dalla precedente formula si ricava:

$$\mathbf{Pn - (Bl+Bf+ba) = T}$$

ovvero: Pn = Prodotto netto; Bl = Retribuzione del lavoro; Bf = Beneficio fondiario; Ba = Interesse sul capitale fondiario; T = Tornaconto.

In A. SERPIERI, Op. cit., p. 50.

**Pv** = produzione vendibile

**Pl** = prodotti in corso di lavorazione

**Uls** = Utile di stalla

**Prf** = prodotti destinati alla remunerazione dei fattori produttivi

**Sv** = servizi venduti a terzi

**Srf** = servizi destinati alla remunerazione dei fattori produttivi

**As** = altri servizi

Alla luce di quanto appena esposto avremo che la produzione lorda vendibile costituisce la parte attiva del bilancio che contribuisce alla realizzazione del profitto o reddito per l'imprenditore agricolo. Nello specifico l'*attivo* è formato dai seguenti elementi<sup>18</sup>:

- › prodotti venduti (Pv), che sono valutabili sulla scorta di un prezzo, spesso conosciuto dall'imprenditore agricolo, moltiplicato per le quantità vendute (o vendibili, se si ipotizza un bilancio previsionale);
- › prodotti in corso di lavorazione (Pl), la cui valorizzazione è fatta sulla scorta di rese stimate e prezzi presuntivi;
- › utile lordo di stalla (Uls), che si riferisce al valore della carne di stalla e non dei prodotti, quali, ad esempio, uova, latte ecc., poiché quest'ultimi confluiscono nei prodotti venduti. L'utile lordo di stalla è dato dalla differenza tra: (Inventario o consistenza finale della stalla+ Vendite) – (Inventario o consistenza iniziale della stalla + Acquisti);
- › prodotti destinati alla remunerazione dei fattori (Prf), che riguardano beni in autoconsumo da parte dell'imprenditore e/o dei componenti della sua famiglia. Rientrano in questa categoria di beni anche quelli assegnati ai dipendenti come compenso. La valutazione dei predetti beni è indubbiamente più difficoltosa rispetto ai prodotti destinati alla vendita, proprio perché necessita

18 Si veda, tra gli altri, L. IACOPINI, R. ROMITI, *Economia e Politica agraria*, Ed. agricole Bologna, 1984, pp 316 e ss; G. BELLETTI, A. MARESCOTTI, *Impresa agricola e bilancio*, in dispense corso Economia dell'Impresa Agroalimentare, capitolo 2.

- monitorare con attenzione il quantitativo utilizzato e stabilire un prezzo forfettario, che spesso non è quello di mercato;
- › servizi venduti a terzi (Sv) e destinati al settore agricolo (o contoterzismo attivo), con cui si annoverano tutti i profitti derivanti dall'attività di terzista operata dall'imprenditore agricolo verso terzi. Si tratta di un'attività che viene fatta a fronte di una capacità operativa inutilizzata;
  - › servizi destinati alla remunerazione dei fattori (Srf), che concernono l'utilizzo di capitali fissi da parte dell'imprenditore, dei componenti della sua famiglia o eventualmente dei lavoratori;
  - › altri servizi (As), anche di natura extra-aziendale, come ad esempio, i servizi di agriturismo, nel primo caso, ed i servizi per la tutela ambientale, nella seconda circostanza.

Detto ciò, costituiscono, invece, il passivo del bilancio aziendale i costi sostenuti per i reintegri dei fattori produttivi e per le remunerazioni dei fattori produttivi.

Per entrambe le categorie, reintegrazione e remunerazione, i costi si distinguono in costi espliciti e costi impliciti.

I costi espliciti sono espressione di un flusso di denaro registrato dalla realtà economica (pagamento delle assicurazioni, pagamento degli stipendi, delle imposte, ecc.), mentre i costi impliciti sono componenti reddituale di tipo non monetario, per i quali, quindi, non vi è un reale e diretto esborso monetario (ammortamenti, remunerazione figurativa dell'imprenditore per il lavoro svolto, ecc.).

Pertanto, richiamando la precedente formula, costituiscono reintegrazioni ( $Q + Sv + Imp$ ), le spese che garantiscono la ricostruzione dei fattori produttivi materiali impiegati in azienda e si distinguono in:

- › quote di ammortamento, assicurazione e manutenzione dei fattori produttivi;
- › spese varie di natura aziendale o extra-aziendale riconducibili, ad esempio, agli acquisti di capitale circolante (concimi, sementi, ecc.), costi per noleggi strumenti (attrezzature, trebbiatrice, ecc.);

- › imposte e tributi che vengono pagate e che sono da considerarsi attinenti alle gestione dell'impresa.

Oltre a ciò, fanno parte del passivo anche le remunerazioni dei fattori produttivi che si suddividono in:

- › salari (Sa), che rappresentano la remunerazione corrisposta ai lavoratori dipendenti;
- › stipendi (St), che invece costituiscono i costi correlati all'attività operativa dell'imprenditore o comunque di chi è impegnato nell'area amministrativa e/o direzionale;
- › interessi sul capitale agrario o di esercizio (I), che è da intendersi come le remunerazione sul capitale di scorta, e sul capitale di anticipazione. Il primo è potenzialmente quantificabile avendo come riferimento il rendimento medio bancario di investimenti simili in termini di rischio. L'interesse sul capitale di anticipazione andrebbe determinato considerando l'impiego medio richiesto dal fabbisogno finanziario, il tempo medio per cui è richiesta l'anticipazione ed il saggio di interesse; quest'ultimo pari, ad esempio, al costo medio del capitale di terzi;
- › beneficio fondiario (Bf), che è rappresentativo del compenso che spetterebbe a colui che concede l'utilizzo del capitale fondiario di proprietà a terzi, per lo svolgimento dell'attività agricola. La determinazione del beneficio fondiario è data da canone d'affitto per fondi simili, incrementato di un saggio di interesse che solitamente si aggira intorno al 2-3% moltiplicato per il valore di mercato del fondo, considerati i miglioramenti fondiari;
- › tornaconto (T), che è quanto spetterebbe all'imprenditore agricolo in quanto tale. Si tratta del profitto in ipotesi di non coinvolgimento diretto del medesimo imprenditore né come proprietario, né come affittuario del fondo, né tanto meno come lavoratore<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> Sul tornaconto e sull'equazione di Tornaconto, di più recente fattura, si veda, tra gli altri, R. D'ALESSIO, V. ANTONELLI, F. PAOLO, *Agricoltura*, Maggioli, 2015, pp. 446 e ss.

### 5.3.1. La produzione netta

Una volta definite le voci che formano l'attivo ed il passivo del bilancio economico che, come abbiamo visto, possono essere riclassificate rispettivamente come ricavi e costi, cerchiamo di analizzare la modalità con cui si giunge alla determinazione del reddito netto (utile o perdita), o anche produzione netta, della gestione di un determinato periodo.

Il tutto lo facciamo proponendo due schemi di conto economico.

Il primo presenta la forma scalare e, pertanto, riporta una serie di risultati economici intermedi, rappresentativi del percorso che parte con la vendita dei prodotti, considera i vari costi, fino a giungere alla determinazione del prodotto netto aziendale (PNA).

A tal proposito, avremo<sup>20</sup>:

+ Vendite di prodotti aziendali
+ Utile lordo di stalla
+ Prodotti destinati alla remunerazione dei fattori
+ Servizi venduti ai terzi
+ Servizi destinati alla remunerazione dei fattori
+ altri servizi aziendali ed extra-aziendali
<b>= Produzione vendibile</b>
± Variazione delle scorte
± Variazione dei frutti pendenti
± Variazione delle anticipazioni colturali
<b>= Produzione corrente</b>
+ Valore Aggiunto della produzione interna di beni capitali
+ Redditi d'uso dell'abitazione
+ Entrate accessorie
<b>= Produzione totale finale</b>
Spese correnti per beni e servizi
<b>= Valore aggiunto</b>
Quote di ammortamento, assicurazione e manutenzione

20 G. BELLETTI, A. MARESCOTTI, *op.cit.*, p. 4.

---

**= Prodotto netto sociale**

---

Imposte, tasse e tributi

---

**= Prodotto netto aziendale**

---

Salari pagati

---

Interessi passivi su finanziamenti

---

Stipendi pagati

---

Interessi passivi su finanziamenti

---

Beneficio fondiario (canone affitto terreni)

---

**= REDDITO NETTO**

---

Cerchiamo di analizzare brevemente i risultati intermedi, seppur in parte già fatto in precedenza.

La *produzione vendibile* è data dalla sommatoria del valore dei beni e servizi collocabili sul mercato, provenienti dalle differenti attività tipiche dell'impresa agricola, al netto di quelli reimpiegati nell'impresa per la ricostituzione delle scorte aziendali. In tal senso, nella produzione vendibile non sarebbe opportuno considerare anche i beni ed i servizi che, seppur prodotti dall'azienda, sono stati dalla medesima impiegati all'interno. Si pensi, ad esempio, ai sementi prodotti e successivamente utilizzati dalla stessa impresa agricola. Ad ogni modo, qualora si procedesse in senso opposto, la loro contabilizzazione tra i ricavi implicherebbe la registrazione tra i costi quale storno<sup>21</sup>.

La *produzione corrente* considera la variazione delle scorte sia dei prodotti finiti che dei prodotti in corso di maturazione (frutti pendenti) e, quindi, prossimi alla raccolta. In aggiunta a ciò, la produzione corrente comprende anche le rimanenze relative alle anticipazioni, che rappresentano costi anticipati di fattori produttivi impiegati per la messa in ordine del terreno o per l'avvio di un ciclo di produzione appena iniziato e lontano dalla realizzazione.

---

<sup>21</sup> Si tratta di una non opportunità con riferimento alla duplice registrazione che interesserebbe i prodotti ed i servizi, tra i ricavi, in relazione alla loro produzione, e tra i costi in funzione del loro utilizzo interno. In tal senso, M. DE BENEDICTIS, V. COSENTINO, *Economia dell'azienda agricola. Teoria e metodi*, Il Mulino, 1979.

La *produzione totale finale* scaturisce dalla sommatoria tra la produzione corrente ed altre tre componenti, ovvero: il valore aggiunto inerente la produzione dei beni impiegati dall'azienda stessa per mantenere o migliorarne la propria funzionalità, il valore di utilizzo dell'abitazione da parte dell'imprenditore e della sua famiglia, le entrate accessorie, quali, ad esempio, i contributi statali, interessi attivi su investimenti, ecc.

Il *valore aggiunto* esprime la ricchezza reddituale che l'impresa è stata in grado di creare rispetto ai costi esterni. In altri termini, il "valore" che l'impresa agricola è riuscita ad aggiungere rispetto al costo dei beni e dei servizi acquisiti all'esterno<sup>22</sup>. L'alto valore aggiunto attesta il contributo dell'imprenditore e della forza lavoro a sua disposizione nella determinazione del reddito finale rispetto al costo dei fattori esterni.

Il *prodotto netto sociale*<sup>23</sup> è dato dalla differenza tra il valore aggiunto e le quote di ammortamento, il costo dell'assicurazione e della manutenzione, cioè quei costi sostenuti per il ripristino e/o il mantenimento del capitale fisso impiegato nell'impresa agricola.

Il *prodotto netto aziendale* invece attesta la ricchezza prodotta dall'azienda dopo aver pagato le imposte di competenza.

Il *reddito netto* è dato dalla somma algebrica tra la produzione netta e la remunerazione dei capitali impiegati nel processo produttivo in aggiunta alla remunerazione per la forza lavoro, sia essa esterna che quella rappresentata dai familiari.

Oltre alla rappresentazione a forma scalare, il reddito netto di esercizio può essere indagato mediante una rappresentazione a sezioni contrapposte, così come di seguito esposto<sup>24</sup>:

22 «il valore aggiunto, che rappresenta il valore che l'attività dell'impresa aggiunge ai fattori direttamente impiegati nella produzione dei beni e di servizi finali». In B. TORQUATI, *Economia e gestione dell'impresa agraria*, Ed. Agricole, 2003, p. 128.

23 Di Cocco, parlando di produzione netta sociale asseriva «potrebbe essere totalmente destinata al consumo senza alterare la consistenza patrimoniale del gruppo sociale che ha concorso a produrla». In E. DI COCCO, *Economia dell'azienda agraria*, CUSL 1984 p.43.

24 A. PAOLINI, *L'azienda agricola. Aspetti di gestione e controllo*, Giappichelli, 1999, pp. 118 e ss.

## Costi

### SPESE SOSTENUTE PER L'ACQUISTO DI FATTORI A LOGORIO TOTALE

#### Acquisto di beni materiali

Sementi  
 Piante  
 Fertilizzanti  
 Antiparassitari  
 Acqua per irrigazione e potabile  
 Mangimi  
 Foraggi  
 Lettimi  
 Medicinali per il bestiame  
 Carburanti  
 Lubrificanti  
 Energia elettrica

#### Variazioni negative delle scorte

Rimanenze finali di materie  
 Rimanenze iniziali di materie

#### Acquisto di servizi

Noleggi macchinari e attrezzature  
 Consulenze professionali  
 Assicurazioni dei prodotti  
 Servizi forniti dallo Stato  
 Servizi consortili  
 Altri

#### Costi sostenuti per le attività che interessano annate consecutive

### SPESE SOSTENUTE PER L'ACQUISTO DI FATTORI A LOGORIO PARZIALE

#### Quote di ammortamento

Ammortamento impianti  
 Ammortamento macchinari

#### Quote di manutenzione

Manutenzione ordinaria  
 Ammortamento di manutenzione straordinaria

#### Quote di assicurazione

Premi di assicurazione contro incendi  
 Premi di assicurazione contro agenti meteorologici

### PRODOTTO NETTO

(produzione lorda vendibile - Costi)

## Produzione Lorda Vendibile

### Prodotti venduti

Prodotti delle colture erbacee  
 Prodotti delle colture arboree  
 Prodotti derivanti dagli animali (latte, uova, lana)  
 Prodotti derivanti dalla trasformazione

### Utile lordo di stalla

Valore animali venduti - valore animali acquistati  
 +/- (valore degli animali presenti alla fine del periodo amministrativo - valore degli animali presenti all'inizio del periodo amministrativo)

### Prodotti destinati alla remunerazione dei fattori

Consumi diretti di prodotti vegetali  
 Consumi diretti di prodotti animali

### Variazioni positive delle scorte

Rimanenze finali di prodotti destinati alla vendita  
 Rimanenze iniziali di prodotti destinati alla vendita

### Produzioni in corso di realizzazione

Valutazione dei prodotti in corso di maturazione

### Servizi forniti a terzi

Noleggi di macchine e macchinari

### Servizi destinati alla remunerazione dei fattori

Mezzi di trasporto dati in uso a familiari e/o a lavoratori dipendenti

### Uso dell'abitazione

### Entrate accessorie

Contributi integrativi dello Stato  
 Risarcimento d'eventuali danni alle produzioni da parte d'istituti assicurativi  
 Interessi attivi del conto corrente

### REDDITO NETTO

(in caso di perdite<sup>25</sup>)

**Costi****Produzione Lorda Vendibile****REMUNERAZIONE DEI FATTORI EXTRAZIENDALI****Retribuzioni lorde per attività agricole**

Salari

Stipendi

Canone d'affitto del fondo agricolo (in caso di gestione in affitto)

Interessi passivi su capitali presi in prestito

Oneri finanziari

**Imposte**

Imposte sul reddito

Imposte sul patrimonio (reddito dominicale, reddito

**REDDITO NETTO**

(in caso di utile)

Una volta determinato il reddito netto, a prescindere dallo schema che si vuole adottare, a forma scalare piuttosto che a sezioni contrapposte, sottraendo dal medesimo il compenso del lavoro dell'imprenditore, la remunerazione del capitale fondiario ed il compenso per il capitale agrario, è possibile calcolare il *tornaconto* (profitto).

Nello specifico registriamo<sup>25</sup>:

**= Reddito netto di esercizio**

- compenso del lavoro manuale fornito dall'imprenditore e dalla sua

famiglia

- compenso del lavoro direttivo fornito dall'imprenditore e dalla sua famiglia

- compenso del capitale fondiario

- compenso del capitale agrario

**= TORNACONTO**

Volendo tradurre in equazione lo schema di cui sopra avremo:

$$RN - Rsa - Rst - Ba - Bf = T$$

<sup>25</sup> A. PAOLINI, *op. cit.*, p.120.

per cui:

**RN** = reddito netto

**Rsa** = compenso per prestazioni lavorative salariali

**Rst** = compenso per prestazioni lavorative di direzione

**Ba** = Interessi sul capitale agrario

**Bf** = beneficio fondiario

Fermo restando il tornaconto, che esprime il profitto a disposizione dell'imprenditore agricolo, cerchiamo di comprendere quale possa essere la remunerazione per il suddetto imprenditore a seconda del ruolo che egli ricopre all'interno dell'impresa.

In tal senso, qualora parlassimo di imprenditore "puro", il tornaconto rappresenta la sola remunerazione e coincide in buona sostanza con il reddito netto, in quanto, il lavoro manuale ed intellettuale, gli interessi sul capitale agrario ed il beneficio fondiario rappresentano costi effettivamente sostenuti dall'imprenditore rientranti nel reddito netto. Pertanto avremo:

$$\mathbf{RN = T}$$

Nel caso in cui, invece, l'imprenditore agricolo fosse il *proprietario del fondo* possiamo ravvisare la figura di:

- › *proprietario capitalista*, al quale spetta la remunerazione del solo capitale fondiario oltre al tornaconto:

$$\mathbf{RN - Rsa - Rst - Ba = T + Bf}$$

a cui si potrebbe aggiungere la remunerazione degli interessi per il capitale agrario impiegato, qualora, l'imprenditore proprietario, fornisca anche i fattori produttivi materiali:

$$\mathbf{RN - Rsa - Rst = T + Bf + Ba}$$

Ed ancora, se poi l'imprenditore offrisse anche la propria attività direzionale e di controllo, il compenso che ne deriverebbe arricchirebbe ulteriormente la sua remunerazione:

$$\mathbf{RN - Rsa = T + Bf + Ba + Rst}$$

- › *proprietario agricoltore*, che opera nell'impresa ed apporta il fondo, le attività, nonché il proprio lavoro manuale e di direzione. In questa circostanza si realizzano i presupposti per una remunerazione completa di tutti i fattori:

$$\mathbf{RN = T + Bf + Ba + Rst + Rsa}$$

Oltre alla figura dell'imprenditore agricolo proprietario, è possibile inquadrare la figura dell'*imprenditore agricolo affittuario*, per cui distinguiamo:

- › *affittuario capitalista*, che è l'imprenditore che opera sui fondi altrui e che apporta il proprio capitale agrario, per cui:

$$\mathbf{RN - Rsa - Rst - Bf = T + Ba}$$

Se a tutto ciò si aggiunge anche il lavoro di coordinamento e direttivo dell'imprenditore agricolo l'equazione di tornaconto è così rappresentata:

$$\mathbf{RN - Rsa - Bf = T + Ba + Rst}$$

- › *affittuario agricoltore*, la cui remunerazione è data dal compenso per tutti i fattori produttivi impiegati, ad eccezione fatta del beneficio fondiario, non disponendo del terreno di proprietà. Ne consegue che il risultato netto dovrà essere tale da garantire la copertura dei fattori impiegati così come di seguito illustrato:

$$\mathbf{RN - Bf = T + Ba + Rsa + Rst}$$

Ragionare in termini di bilancio economico, di tornaconto e, più in generale, di remunerazione per l'imprenditore agricolo, costituisce un passaggio quasi obbligato per l'azienda agraria. Si tratta, infatti, di focalizzare l'attenzione sull'aspetto reddituale dell'esercizio trascorso e, nel contempo, preventivare gli effetti economici che la gestione potrà produrre.

Infatti, il bilancio economico può interessare i trascorsi periodi amministrativi, piuttosto che, in un'ottica programmatica, budgettizzare le annate future.

In tal senso, si aggiunga che, per le colture la cui maturazione può richiedere più anni, il bilancio economico può abbracciare l'intero periodo biologico, a prescindere dalla chiusura convenzionale del periodo amministrativo di dodici mesi richiesta dalla legge.

In definitiva, determinare il reddito netto e con esso il profitto per l'imprenditore agricolo, fornisce un'indicazione valida sull'andamento della gestione alla base di scelte aziendali che devono in qualche modo garantire la convenienza economica della coltura, anche se ciò potrebbe comportare una serie di azioni correttive durante la fase di maturazione delle coltivazioni.

## **5.4. Dal capitale di funzionamento al bilancio di esercizio secondo gli schemi civilistici**

---

Il capitale di funzionamento, che viene detto anche capitale di gestione, è rappresentato dall'aggregato di attività e di passività, rilevate in bilancio, strumentali alla determinazione del reddito di esercizio.

Pertanto, concorrono a definire il capitale di funzionamento le attività, o impieghi, che distinguiamo in fattori produttivi a fecondità ripetuta (terreni, macchinari, attrezzature, ecc.) ed a fecondità semplice (rimanenze), oltre agli elementi di natura finanziaria, come il denaro in cassa o depositato presso gli istituti bancari.

In aggiunta alle attività, il capitale di funzionamento si compone delle passività, intese come fonti di finanziamento che possono avere la natura di fonti di terzi (debiti di fornitura, debiti verso le banche, ecc.) o di fonti proprie (capitale sociale o di costituzione, riserve di utili non distribuite, ecc.).

Inoltre, con riferimento alla natura dell'attivo, lo distinguiamo in numerario e non numerario, a seconda che trattasi di impieghi liquidi o liquidabili, i primi, piuttosto che impieghi economici, quelli non numerari. Quest'ultimi si riferiscono ai beni che parteciperanno al processo di trasformazione tecnica ed economica dei fattori produttivi.

Discorso analogo, è possibile fare per le passività o fonti di finanziamento, per le quali si parla di natura numeraria, con riguardo alle passività provenienti da terze economie (debiti di terzi), anziché di fonti di natura economica, con riferimento al capitale proprio dell'impresa. Se volessimo invece classificare le attività e le passività in relazione al tempo di liquidabilità, indicando convenzionalmente in dodici mesi un periodo amministrativo, distinguiamo l'attivo in:

- a)** attivo circolante o corrente, che è rappresentato da tutte quelle voci dell'attivo il cui ritorno sotto forma liquida è previsto nel breve periodo (entro l'esercizio successivo);
- b)** attivo fisso, che invece considera tutte quelle poste dell'attivo, il cui ritorno sotto forma liquida, è previsto nel medio e lungo periodo (oltre l'esercizio successivo).

Un simile discorso può esser fatto per le poste del passivo (o fonti di finanziamento) che vanno classificate in:

- a)** passivo corrente, la cui estinguibilità è prevista nel breve periodo (entro l'esercizio successivo);
- b)** passivo consolidato, la cui estinguibilità è prevista nel medio e lungo periodo a date prestabilite (ad esempio, un mutuo bancario) e non (ad esempio, il fondo TFR);

- c) patrimonio netto, la cui estinguibilità non è sempre preventivabile, poiché trattasi del patrimonio di proprietà del soggetto aziendale che ha deciso di investire i suoi capitali nell'attività dell'impresa.

Proviamo a riassumere quanto sin'ora esposto, in forma tabellare.  
Per le attività o impieghi:

**Tabella 1**

**Classificazione degli impieghi**

<b>Impieghi a breve</b> Attivo circolante	<i>Impieghi numerari</i> (denaro, crediti di regolamento a breve termine)	Banca c/c attivi Cassa contanti Crediti di finanziamento Crediti di regolamento
	<i>Impieghi non numerari</i> (rimanenze di magazzino: fattori produttivi correnti e prodotti)	Concimi, Fertilizzanti, Foraggi, Mangimi, Matrici, Prodotti per la difesa delle colture, Semi e piante; Anticipazioni colturali, Prodotti in corso di maturazione, Bestiame in corso di accrescimento, Anticipazioni colturali, Prodotti in corso di maturazione, Bestiame in corso di accrescimento; Prodotti erbacei, Prodotti delle piantagioni, Bestiame pronto alla vendita.
<b>Impieghi a non breve</b> Attivo fisso	<i>Impieghi non numerari</i> (fattori produttivi pluriennali: immobilizzazioni)	Migliorie, Diritti fondiari, Poderi, Trasformazioni fondiarie e colturali, Costruzioni, Piantagioni, Trattori, Ruspe, Trebbiatrici, Silos, Aratri, Frullini, Tagliaerba, Bestiame da riproduzione, Impianto frutteti, Pinete c/incrementi legnosi, Pinete c/fruttificazione, Bestiame da carne, Bestiame da latte, Bestiame produttore di altri beni

Fonte: A. PAOLINI, op.cit., p. 135

Per le passività o fonti:

**Tabella 2**

### **Classificazione delle fonti**

<b>Fonti a breve</b> <i>Passivo corrente</i>	<i>Fonti numerarie</i> (debiti di regolamento a breve termine)	Debiti verso fornitori Debiti diversi
	<i>Fonti finanziarie di credito</i> (debiti di finanziamento a breve termine)	Quote in scadenza di mutui ipotecari Quote in scadenza di finanziamenti bancari
<b>Fonti a non breve</b> <i>Passivo permanente</i>	<i>Fonti finanziarie di credito</i> (debiti a medio- lungo termine)	Mutui ipotecari Finanziamenti bancari
	<i>Fonti finanziarie di rischio</i> (mezzi propri)	Capitale sociale Riserve Avanzo utili Contributi in c/capitale

Fonte: A. PAOLINI, *op.cit.*, p. 135

Volendo esplodere le voci dell'attivo e del passivo, considerando la loro classificazione per natura e per liquidabilità, avremo:

**Tabella 3**

**Schema riepilogativo Impieghi e Fonti**

<b>Attivo fisso</b>	<b>Passivo permanente</b>
<i>Immobilizzazioni tecniche</i>	<i>Mezzi propri</i>
Migliorie	Capitale sociale
Diritti fondiari	Riserve
Poderi	Avanzo utili
Trasformazioni fondiarie e colturali	<i>Mezzi di terzi</i>
Costruzioni	Mutui ipotecari
Piantagioni	Finanziamenti bancari
Trattori	
Ruspe	
Trebbiatrici	
Silos	
Aratri	
Tagliaerba	
Bestiame da riproduzione	
Impianto frutteti	
Bestiame da carne	
Bestiame da latte	
Bestiame produttore di altri beni	
<b>Attivo circolante</b>	<b>Passivo corrente</b>
<i>Scorte</i>	Debiti verso fornitori
Concimi	Debiti diversi
Fertilizzanti	
Foraggi	Quote in scadenza di mutui ipotecari
Mangimi	Quote in scadenza di finanziamenti bancari
Matrici	
Prodotti per la difesa delle colture	
Semi e piante	
Anticipazioni colturali	
Prodotti in corso di maturazione	
Bestiame in corso di accrescimento	
Anticipazioni colturali	
Prodotti in corso di maturazione	
Bestiame in corso di accrescimento	
Prodotti erbacei	
Prodotti delle piantagioni	
Bestiame pronto alla vendita	
<i>Liquidità differita</i>	
Crediti di finanziamento	
Crediti di regolamento	
<i>Liquidità immediata</i>	
Banca c/c attivi	
Cassa contanti	

Fonte: A. PAOLINI, op.cit., p. 142

Chiarito il concetto di capitale di funzionamento, prima di passare allo schema di bilancio ex art. 2423 e ss., ci soffermiamo brevemente, riportando alcuni cenni in merito alla valutazione di alcune poste specifiche del capitale di funzionamento.

Cominciamo dalla valutazione del terreno, precisando che la medesima riguarda in particolare il terreno in dotazione<sup>26</sup>, ovvero quel terreno su cui sostanzialmente viene svolta l'attività di produzione (capitale fondiario)<sup>27</sup>.

Il valore iniziale del terreno iscritto in bilancio si ritiene debba essere comprensivo delle spese sostenute per la messa in produzione. Diverse sono i costi che si sostengono nella fase di funzionamento, per i quali si potrebbe optare per una loro capitalizzazione, quantunque sarebbe meglio contabilizzarli in modo separato rispetto al valore iniziale del terreno. In merito ai fabbricati che sorgono sul terreno, i principi contabili oramai suggeriscono di separare il valore degli uni dal valore degli altri e di procedere all'ammortamento solo dei primi rispetto ai secondi. Ciò a motivo del fatto che i terreni, seppur non ammortizzati, scontano le relative quote di utilizzo fisico-economico con il valore delle spese generali di manutenzione di trasformazione colturale di fertilizzazione, ecc.

Volendo valutare il terreno si potrebbe fare riferimento al valore del beneficio fondiario, così come indicato in estimo, attualizzato ad un tasso di capitalizzazione.

Le piantagioni costituiscono un altro elemento che necessita valutare nell'impresa agricola, con particolare riferimento alle colture legnose, ovvero a quelle piantagioni che non esauriscono il loro ciclo in un solo periodo amministrativo e che pertanto, potrebbero essere trattate al pari di altre immobilizzazioni. Oltre alla difficoltà di valutazione insita nella specificità delle predette attività, c'è da considerare la difficoltà

---

26 Sulla valutazione delle poste di bilancio delle imprese agricole, la dottrina da anni cerca di offrire validi suggerimenti, oltre quanto indicato dalle normative presenti nel codice civile e nei principi contabili. Tra i primi che scrissero sulle imprese agricole sul tema, ricordiamo E. GIANNESI, *Le aziende di produzione originaria. Le aziende agricole*, Vol. I, Corsi, 1986, cap. V; P. E. CASSANDRO, *Le gestioni agrarie*, Utet, 1960, pp. 335 e ss; M. TOFANI, *La tecnica del bilancio della azienda agraria*, in *bollettino Facoltà di economia agraria dell'Università di Pisa*, Vol. XII, 1936.

27 È, infatti, possibile che un terreno agricolo può essere "nudo", qualora, seppur coltivabile, su di esso non viene praticata alcuna attività agricola.

relativa al fatto che molte di queste piantagioni legnose non solo tra di loro coetanee, ovvero di età differente.

L'estimo, a tal proposito, propone di far riferimento alla combinazione tra il valore della terreno che è stato sostanzialmente coperto dalle colture legnose, la valutazione della piantagione totale comprensiva del capitale fondo e quella del soprassuolo, data dalla differenza del valore della piantagione rispetto al valore del capitale terra<sup>28</sup>. Il valore della piantagione può essere fatta in relazione ai redditi passati realizzati o attualizzando i redditi futuri, il tutto sicuramente in relazione all'età della pianta ed al fatto che è stata, quindi, in grado di produrre o meno dei frutti. A completamento del valore della piantagione sarebbe, inoltre, utile considerare il costo storico dell'impianto, i costi di manutenzione, ecc.

Per quanto concerne le rimanenze, la valutazione può riguardare i beni fungibili, le anticipazioni ed i prodotti finiti.

Per i beni fungibili, quali fertilizzanti, concimi, anticrittogamici, si procede secondo i normali principi di valutazione, ovvero al costo. Rimando nelle rimanenze di beni fungibili, maggiori difficoltà si registreranno per quelle rimanenze prodotte dall'impresa agricola e dalla medesima utilizzata come, ad esempio, sementi e concimi. Così come detto in precedenza non si ritiene opportuno valutarle poiché la stima risulterebbe alquanto complessa. Si tratta, infatti, di prodotti che andrebbero ricompresi anche nella produzione vendibile, per cui necessiterebbe stimarli in termini di costo e di ricavo<sup>29</sup>.

In merito alle anticipazioni, esse rappresentano tutte le operazioni messe in atto per dare avvio alla coltivazione. Non si tratta quindi di prodotti in corso di lavorazione in senso stretto, seppur l'utilizzo dei fattori produttivi nelle fasi di preparazione (predisposizione del terreno, semina, concimazione, ecc.), avvicinerrebbe la categoria delle rimanenze relative alle anticipazioni a quella dei prodotti in corso di lavorazione. In tal senso, infatti, vi è un utilizzo di beni, per quanto non si registri ancora la fase in cui la piantagione inizia a crescere e maturare

28 G. MEDICI, *op.cit.*, p. 214.

29 In merito all'inopportunità di procedere alla doppia valutazione dei prodotti fungibili riconsu-  
mabili ricordiamo, tra gli altri, P. E. CASSANDRO, *op. cit.*, p. 161.

(prodotto in corso di lavorazione). Per la valutazione delle anticipazioni sarebbe opportuno procedere con il criterio del costo sostenuto<sup>30</sup>. Per le rimanenze dei prodotti in corso di maturazione occorre valutare se la vendita sia anticipata rispetto al raccolto stesso, oppure è posteriore a quest'ultimo. Infatti, nella prima ipotesi il criterio del presunto valore di realizzo è quello più idoneo a rappresentare il valore dei prodotti in corso di maturazione. Nell'ipotesi di vendita post-raccolto potrebbe essere utilizzabile anche il criterio del costo.

Per concludere la valutazione dei prodotti finiti, prossimi al mercato, per i quali, la valutazione più idonea è sicuramente il valore presumibile di mercato<sup>31</sup>.

In merito agli altri beni, come i macchinari, le attrezzature, gli impianti, ecc., le valutazioni sono fatte considerando i canonici principi di valutazione, fermo restando adattamenti contingenti all'esercizio dell'impresa agricola.

#### **5.4.1. Il bilancio di esercizio secondo gli schemi civilistici**

Pertanto, se il capitale di funzionamento fornisce indicazioni sugli impieghi e sulle fonti utilizzate per la realizzazione di un reddito di esercizio, con la redazione del bilancio di esercizio si ha la rappresentazione completa sia del reddito prodotto e sia del capitale che ha contribuito al risultato economico determinato.

Il bilancio di esercizio, redatto obbligatoriamente solo per le imprese agricole che operano sotto veste giuridica di società di capitali, salvo

<sup>30</sup> Alcuni ritengono che le anticipazioni si possano valutare anche al presunto valore di realizzo; un criterio quest'ultimo scarsamente prudenziale.

<sup>31</sup> Importanti indicazioni in merito ci vengono fornite dallo IAS 41, che tratta in particolare delle colture biologiche, fornendo validi consigli sulla contabilizzazione dei fatti aziendali ed amministrativi che concernono la fase della preparazione del terreno (aratura, concimazione e fresatura), la semina la fase di crescita e di raccolto del frutto.

Il predetto principio contabile internazionale, dopo aver chiarito concettualmente cosa debba intendersi per attività agricola, offre una serie di indicazioni sulla contabilizzazione, scritte contabili, dalla fase di inizio dell'attività (biologica) alla fase della maturazione e del raccolto. Per ulteriori approfondimenti, tra gli altri, si consulti F. DEZZANI, P. P. BIANCONI, D. BUSSO, *Ias/Ifrs*, Ipsoa, 2010, pp. 2159-2191.

deroghe specifiche, segue le disposizioni riportate negli artt. 2423 e ss del c.c.

Prima di procedere alla descrizione dei documenti che compongono il bilancio di esercizio, riproponiamo brevemente i principi generali di redazione del suddetto documento contabile, che sono imposti alle imprese agricole, così come a tutte le altre categorie di impresa.

Nello specifico, l'art. 2423 del c.c, secondo comma fa richiamo ai postulati di primo livello per la redazione del bilancio, vale a dire al principio della "chiarezza", della "veridicità" e della "correttezza"<sup>32</sup>. Descriviamoli brevemente.

La clausola della "chiarezza" chiama in causa l'uniformità dei documenti e dei prospetti informativi di bilancio in relazione al tipo di società<sup>33</sup>, secondo gli schemi proposti dagli artt. 2424, 2425 e 2427 del c.c. Per cui l'adozione di un idoneo prospetto di bilancio può essere di supporto al lettore del bilancio che può, analizzando i dati riportati nel documento, comprendere le condizioni economiche, patrimoniale e finanziarie dell'impresa<sup>34</sup>.

I postulati della rappresentazione "veritiera" e "corretta" mirano, invece, a regolare gli eventuali comportamenti opportunistici da parte degli estensori di bilancio, assicurando una certa congruità e attendibilità dei valori iscritti nel documento contabile, con particolare riferimento alle poste soggettive<sup>35</sup>.

32 A tal proposito si veda, tra gli altri, G. FERRERO, *I complementari principi della "chiarezza", della "veridicità" e della "correttezza" nella realizzazione del bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milano, 1991.

33 È bene precisare che per quanto sul codice civile siano riportati gli schemi di Stato Patrimoniale e di Conto Economico, sono intervenute, in alcuni casi e per settori particolari, leggi speciali che hanno modificato in modo non sostanziale i documenti che caratterizzano il bilancio di esercizio. A titolo esemplificativo, si pensi ai bilanci delle banche, piuttosto che alle imprese di assicurazione, e così via.

34 A questo proposito, necessita far notare che, non sempre il bilancio di esercizio rappresenta un documento chiaro a tal punto da rendere contezza della reale situazione economica, finanziaria e patrimoniale. Non a caso, molto spesso si è costretti ad analizzare i dati di bilancio utilizzando tecniche e strumenti che forniscono informazioni decisamente più "chiare".

35 Secondo la dottrina i valori soggettivi scaturiscono da un processo di quantificazione-determinazione rispetto a quanto accade per i valori oggettivi, per i quali si parla di quantificazione-accertamento. I valori soggettivi a loro volta vengono distinti in "stime" e "congetture". Le "stime" rappresentano un valore approssimato di una quantità economica che scaturisce da una valutazione più o meno incerta, seppur vicina al valore reale. Si pensi, a titolo esemplificativo, al valore delle rimanenze, agli accantonamenti a fondi spese future, ecc.. La "congettura", invece, costituisce una supposizione che deriva da un'interpretazione soggettiva di un fenomeno, per cui senza alcun ri-

La redazione del bilancio, oltre ai postulati di primo livello, chiama in causa i principi di secondo livello<sup>36</sup>. Nello specifico, ricordiamo:

- › il principio della prudenza;
- › il principio della continuità;
- › il principio della competenza;
- › il principio della valutazione separata degli elementi eterogenei;
- › il principio della costanza di applicazione dei criteri di valutazione.

Cerchiamo di analizzarli brevemente.

Il postulato della “prudenza” stabilisce la necessità e l’opportunità di evidenziare le perdite presunte future, ma non gli utili presunti futuri. Il fine ultimo è indubbiamente quello di evitare sopravvalutazioni o sottovalutazioni di valori soggettivi, al punto di intaccare l’integrità economica del capitale, garantendo la determinazione di un «reddito effettivamente prodotto»<sup>37</sup>.

Il principio della “continuità aziendale” impone all’estensore del bilancio di fare le proprie valutazioni in un’ottica di *going concern* e non di *break up*<sup>38</sup>, al fine di attribuire ai beni dell’impresa un valore in funzione della loro residua utilità<sup>39</sup>.

---

sconto presente e futuro. Per ulteriori dettagli, si vedano, tra gli altri, P. ONIDA, *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1967; C. MASINI, *I bilanci d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1957; L. GUATRI, *I costi d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1957; F. SUPERTI FURGA, *Le stime e le congetture per il calcolo d'esercizio (e di rivalutazione)*, in AA.VV., *La contabilità delle imprese e la IV direttiva CEE*, Etas, Milano, 1980; P. LIZZA, *La qualità del reddito*, Giappichelli, Torino, 1999.

36 In tal senso, si vedano, tra gli altri, I. FACCHINETTI, *Guida al bilancio di esercizio*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1998, p. 29; F. PONTANI, *I principi di redazione del bilancio di esercizio*, in AA.VV. (a cura di A. PALMA), *Il bilancio di esercizio*, Giuffrè, Milano, 2003, pp. 53-57.

37 Se in passato si parlava di «reddito consumabile» più che di «reddito prodotto», a motivo dell’esigenza di definire la parte di ricchezza da destinare alla remunerazione dei soci, allo stato attuale, la necessità di privilegiare i criteri della «chiarezza» e della «veridicità e correttezza», si pone la giusta attenzione sul valore effettivamente creato dall’impresa in termini di reddito. Per maggiori approfondimenti, si veda G. MELIS, P. CONGIU, *Il bilancio di esercizio delle imprese industriali, mercantili e dei servizi*, Giuffrè, Milano, 2001, p. 19 e ss.

38 I termini di *going concern* o di *break up* assumono il significato di funzionamento e continuità, il primo, di interruzione e rottura, quindi liquidazione, il secondo.

39 In tal senso, è da escludere l’applicazione del principio della “continuità aziendale” in situazioni “particolari” o “straordinarie” quali, ad esempio, operazioni di cessione d’azienda, di liquidazione, ecc.

Il principio della “competenza” indica quali debbano essere i presupposti affinché in bilancio vengano iscritti solo i costi ed i ricavi di competenza economica dell'esercizio, indipendentemente dalla loro effettiva manifestazione monetaria (art. 2423-bis, comma 3 c.c.). Nel rispetto del principio della competenza, occorrerà effettuare una serie di operazioni di rettifica e/o di integrazione di valore dei componenti negativi e dei componenti positivi reddituali. L'obiettivo ultimo è quello, quindi, di favorire la rilevazione dell'esatto risultato economico conseguito dall'impresa nel periodo amministrativo di riferimento<sup>40</sup>.

Il principio della “valutazione separata degli elementi eterogenei” sancisce il divieto di sommare algebricamente i valori di alcune poste di bilancio di diversa natura dello stesso segno o di segno opposto<sup>41</sup>. Si pensi, ad esempio, nel primo caso, ad una compensazione tra i debiti verso istituti previdenziali e i debiti verso l'erario. Con riferimento al secondo caso, si pensi, ad esempio, ad una compensazione tra i crediti commerciali ed i debiti di fornitura.

Da ultimo, il postulato della “costanza di applicazione dei criteri di valutazione” che garantisce la comparabilità nello spazio e nel tempo delle informazioni, rispettivamente, di bilanci riferiti a realtà economiche appartenenti a settori differenti (comparabilità nello spazio) e/o di bilanci di una stessa impresa, che si riferiscono a periodi amministrativi differenti (comparabilità nel tempo). Il tutto si concretizza mediante l'adozione dei medesimi criteri di valutazione, salvo l'obbligo di comunicare e di giustificare la modifica di uno o più dei criteri, fin ad allora adottati, in sede di redazione del bilancio<sup>42</sup>. Si tratta di un

40 «Un costo si dice di competenza economica di un periodo amministrativo quando, nel periodo stesso, ha suscitato il relativo ricavo/beneficio. Un ricavo si dice di competenza economica di un periodo amministrativo quando, nel periodo stesso, ha suscitato il relativo costo/sacrificio». In P. LIZZA, *Lineamenti di Economia Aziendale*, Aracne, Roma, 2007, p.235.

41 Per alcune poste di bilancio, come, ad esempio, le rimanenze o le immobilizzazioni materiali ed immateriali, l'iscrizione in bilancio del valore netto che scaturisce da una sorta di compensazione è corretto da un punto di vista giuridico. Si tratta, ad ogni modo, di poste di bilancio per le quali è la legge che stabilisce se, e in che modo, possono essere compensate, mediante l'iscrizione risultante dalla loro somma algebrica.

42 Le motivazioni ed i dettagli in merito alla modifica dei criteri di valutazione devono essere esplicitate in nota integrativa. Per sottolineare la necessità di non dover modificare, se non in casi eccezionali, i criteri di valutazione è intervenuta la legge con l'art. 2423, comma 4 del cc, in cui si specifica che «Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la presentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integra-

obbligo che trova la sua ragion d'essere nel voler evitare che, con riferimento alle poste di bilancio suscettibili di valutazione, il redattore del bilancio possa, per interessi personali o di terzi soggetti, modificare i criteri determinando risultati differenti, tali da forviare la portata informativa del documento contabile.

Detto ciò, è possibile passare alla struttura di un ipotetico bilancio di esercizio dell'impresa agricola secondo le indicazioni riportate negli artt. 2424, per lo stato patrimoniale e 2425, per il conto economico, adattato alle imprese agricole e di allevamento<sup>43</sup>.

Per lo stato patrimoniale:

## Stato Patrimoniale

---

### ATTIVO:

**A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata**

**B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:**

*I. Immobilizzazioni immateriali*

1. Costi d'impianto e di ampliamento

**Migliorie**

2. Costi di sviluppo

3. Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno

4. Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

**Diritti fondiari:**

- Diretto dominio

- Diritto d'usufrutto

5. Avviamento

6. Immobilizzazioni in corso e acconti

7. Altre

Totale

*II. Immobilizzazioni materiali*

---

*tiva deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato».*

43 Per l'adattamento si consulti A. PAOLINI, *op. cit.*, pp. 137 e ss.

## Stato Patrimoniale

---

### 1. Terreni e fabbricati

---

#### **Poderi**

---

#### **Trasformazioni fondiarie e colturali:**

---

- Costi di bonifica

---

- Costi di trasformazione colturale

---

#### **Costruzioni**

---

- Costruzioni rurali

---

- Costruzioni civili

---

- Costruzioni industriali

---

#### **Piantagioni**

---

- Piantagioni da frutto

---

- Boschi

---

- Abetine

---

- Faggete

---

- Pinete

---

### 2. Impianti e macchinario

---

Impianti di energia

---

Serbatoi

---

Impianti di depurazione

---

Impianti di condizionamento

---

#### **Trattori**

---

#### **Ruspe**

---

#### **Trebbiatrici**

---

#### **Silos**

---

#### **Aratri**

---

#### **Frullini**

---

#### **Tagliaerba**

---

### 3. Attrezzature industriali e commerciali

---

Utensili

---

Pompe

---

Compressori

---

Ponteggi

---

## Stato Patrimoniale

---

Martelli pneumatici

---

Apparecchi ad aria compressa

---

4. Altri beni

---

### **Bestiame da riproduzione**

---

Automezzi

---

Motoveicoli

---

Macchine d'ufficio

---

Computer

---

Sistemi telefonici

---

Carrelli elevatori

---

5. Immobilizzazioni in corso e acconti

---

### **Impianto frutteti**

---

#### **Pinete c/incrementi legnosi**

---

##### **Pinete c/fruttificazione**

---

##### *III. Immobilizzazioni finanziarie*

---

Con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo

---

1. Partecipazioni in:

---

a) Imprese controllate

---

b) Imprese collegate

---

c) Imprese controllanti

---

d) imprese sottoposte al controllo delle controllanti

---

d-bis) Altre imprese

---

2. Crediti

---

a) Verso imprese controllate

---

b) Verso imprese collegate

---

c) Verso controllanti

---

d) Verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

---

d-bis) Verso altri

---

3. Altri titoli

---

4. Strumenti finanziari derivati attivi

---

Totale.

---

Totale immobilizzazioni (B)

---

## Stato Patrimoniale

---

### C) Attivo circolante

---

#### I. Rimanenze

---

1. Materie prime, sussidiarie e di consumo

---

#### Bestiame da carne

---

#### Bestiame da latte

---

#### Bestiame produttore di altri beni

---

#### Concimi

---

#### Fertilizzanti

---

#### Foraggi

---

#### Mangimi

---

#### Matrici

---

#### Prodotti per la difesa delle colture

---

#### Semi e piante

---

Cancelleria

---

Carburanti

---

Gasolio

---

Imballi

---

Lubrificanti

---

Materiale pubblicitario

---

Materiali di confezionamento

---

2. Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati

---

#### Anticipazioni culturali

---

#### Prodotti in corso di maturazione

---

#### Bestiame in corso di accrescimento

---

3. Lavori in corso su ordinazione

---

4. Prodotti finiti e merci

---

#### Prodotti erbacei

---

#### Prodotti delle piantagioni

---

#### Bestiame pronto alla vendita

---

5. Acconti

---

Totale

---

#### II. Crediti

---

## Stato Patrimoniale

---

Con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

1. Verso clienti

2. Verso imprese controllate

3. Verso imprese collegate

4. Verso controllanti

5. Verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

5-bis. Crediti tributari

5-ter. Imposte anticipate

5-quater. Verso altri

Totale.

*III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni*

1. Partecipazioni in imprese controllate

2. Partecipazioni in imprese collegate

3. Partecipazioni in imprese controllanti

3-bis. Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti

4. Altre partecipazioni

5. Strumenti finanziari derivati attivi

6. Altri titoli

Totale

*IV. Disponibilità liquide*

1. Depositi bancari e postali

2. Assegni

3. Denaro e valori in cassa

Totale

**D) Ratei e risconti**

**PASSIVO**

**A) Patrimonio netto**

*I. Capitale*

*II. Riserva da sovrapprezzo delle azioni*

*III. Riserva di rivalutazione*

*IV. Riserva legale*

## Stato Patrimoniale

---

V. Riserve statutarie

---

VI. Altre riserve, distintamente indicate

---

VII. Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi

---

VIII. Utili (perdite) portati a nuovo

---

IX. Utile (perdita) dell'esercizio

---

X. Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

---

### **B) Fondi per rischi e oneri**

---

1. Per trattamento di quiescenza e obblighi simili

---

2. Per imposte, anche differite

---

3. Strumenti finanziari derivati passivi;

---

4. Altri

---

Fondo rinnovamento colture

---

Fondo trasformazione colture

---

Totale

---

### **C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato**

---

### **D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo**

---

1. Obbligazioni

---

2. Obbligazioni convertibili

---

3. Debiti verso soci per finanziamenti

---

4. Debiti verso banche

---

### **Mutui del credito agrario**

---

5. Debiti verso altri finanziatori

---

### **Finanziamenti CEE**

---

6. Acconti

---

7. Debiti verso fornitori

---

8. Debiti rappresentati da titoli di credito

---

### **Utile dominio**

---

9. Debiti verso imprese controllate

---

10. Debiti verso imprese collegate

---

11. Debiti verso controllanti

---

11-bis. Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

---

12. Debiti tributari

---

## **Stato Patrimoniale**

---

13. Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale

---

14. Altri debiti

---

Totale

---

### **E) Ratei e riscontri**

---

A seguire il conto economico:

## **Conto Economico**

---

### **A) Valore della produzione**

---

1. Ricavi delle vendite e delle prestazioni

---

#### **Prodotti erbacei c/vendite**

---

#### **Prodotti arborei c/vendite**

---

#### **Bestiame c/vendite**

---

2. Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti

---

#### **Rimanenze iniziali prodotti erbacei (-)**

---

#### **Rimanenze finali prodotti erbacei**

---

#### **Rimanenze iniziali prodotti arborei (-)**

---

#### **Rimanenze finali prodotti arborei**

---

#### **Rimanenze iniziali bestiame (-)**

---

#### **Rimanenze finali bestiame**

---

#### **Rimanenze iniziali anticipazioni colturali (-)**

---

#### **Rimanenze finali anticipazioni colturali**

---

#### **Rimanenze iniziali prodotti in corso di maturazione (-)**

---

#### **Rimanenze finali prodotti in corso di maturazione**

---

#### **Rimanenze iniziali bestiame in corso di accrescimento (-)**

---

#### **Rimanenze finali bestiame in corso di accrescimento**

---

3. Variazione dei lavori in corso su ordinazione

---

4. Incremento di immobilizzazioni per lavori interni

---

#### **Incremento di terreni**

---

#### **Incremento per impianto frutteti**

---

#### **Piantagioni c/incrementi legnosi**

---

## **Conto Economico**

---

5. Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

**Contributi alle coltivazioni erbacee**

**Contributi alle coltivazioni arboree**

**Contributi agli allevamenti**

Totale (A) valore della produzione

### ***B) Costi della produzione***

6. Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci

**Concimi c/acquisti**

**Fertilizzanti c/acquisti**

**Foraggi c/acquisti**

**Mangimi c/acquisti**

**Matrici c/acquisti**

**Prodotti per la difesa delle colture c/acquisti**

**Semi e piante c/acquisti**

**Bestiame c/acquisti**

Cancelleria c/acquisti

Carburanti c/acquisti

Gasolio c/acquisti

Imballi c/acquisti

Lubrificanti c/acquisti

Materiale pubblicitario c/acquisti

Materiali di confezionamento c/acquisti

7. Per servizi

**Assicurazioni degli allevamenti**

**Assicurazioni delle colture**

**Consulenze professionali di tipo agronomico**

**Consulenze professionali di tipo veterinario**

**Lavori di contoterzisti**

**Manutenzione e riparazione ordinaria delle immobilizzazioni**

**Manutenzione e sorveglianza boschi**

**Manutenzione e sorveglianza frutteti**

**Manutenzione e sorveglianza pinete**

## **Conto Economico**

---

### **Servizi consortili**

8. Per godimento beni di terzi

### **Canone affitto fondiario**

### **Noleggio macchinari ed attrezzature**

9. Per il personale

a) Salari e stipendi

b) Oneri sociali

c) Trattamento di fine rapporto

d) Trattamento di quiescenza e simili

e) Altri costi

10. Ammortamenti e svalutazioni

a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

### **Ammortamento fabbricati**

### **Ammortamento piantagioni**

### **Ammortamento impianti e macchinario**

### **Ammortamento bestiame**

### **Ammortamento attrezzature agricole, industriali e commerciali**

### **Ammortamento altri beni**

c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni

d) Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide

11. Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci

### **Rimanenze iniziali di concimi**

### **Rimanenze finali di concimi (-)**

### **Rimanenze iniziali di fertilizzanti**

### **Rimanenze finali di fertilizzanti (-)**

### **Rimanenze iniziali di foraggi**

### **Rimanenze finali di foraggi (-)**

### **Rimanenze iniziali di mangimi**

### **Rimanenze finali di mangimi (-)**

### **Rimanenze iniziali di matrici**

### **Rimanenze finali di matrici (-)**

## Conto Economico

---

**Rimanenze iniziali di semi**

---

**Rimanenze finali di semi (-)**

---

**Rimanenze iniziali di prodotti per la difesa delle colture**

---

**Rimanenze finali di prodotti per la difesa delle colture (-)**

---

Rimanenze iniziali di cancelleria

---

Rimanenze finali di cancelleria (-)

---

Rimanenze iniziali di carburanti

---

Rimanenze finali di carburanti (-)

---

Rimanenze iniziali di gasolio

---

Rimanenze finali di gasolio (-)

---

Rimanenze iniziali di imballi

---

Rimanenze finali di imballi (-)

---

Rimanenze iniziali di lubrificanti

---

Rimanenze finali di lubrificanti (-)

---

Rimanenze iniziali di materiale pubblicitario

---

Rimanenze finali di materiale pubblicitario (-)

---

Rimanenze iniziali di materiali di confezionamento

---

Rimanenze finali di confezionamento (-)

---

12. Accantonamenti per rischi

---

**Accantonamento per rinnovamento colture**

---

**Accantonamento per trasformazione colture**

---

13. Altri accantonamenti

---

14. Oneri diversi di gestione

---

Totale (B) Costi della produzione

---

Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)

---

**C) Proventi e oneri finanziari**

---

15. Proventi da partecipazione, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime.

---

16. Altri proventi finanziari

---

a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime

---

b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni

---

## Conto Economico

---

c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

---

d) proventi diversi dai precedenti, con separate indicazioni di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime

---

17. Interessi e altri oneri finanziari, con separate indicazioni di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti

---

17-bis. Utili e perdite su cambi

---

Totale (C) Proventi e oneri finanziari

---

### ***D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie***

---

18. Rivalutazioni

---

a) di partecipazioni

---

b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni

---

c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

---

d) di strumenti finanziari derivati

---

19. Svalutazioni

---

a) di partecipazioni

---

b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni

---

c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

---

d) di strumenti finanziari derivati

---

Totale (D) Rettifiche di valore di attività finanziarie

---

Risultato prima delle imposte (A - B +/- C +/- D)

---

20. Imposte sul reddito di esercizio, correnti, differite e anticipate

---

21. Utile (perdita) dell'esercizio.

---

A conclusione, è bene sottolineare nuovamente come la redazione del bilancio di esercizio abbia un'importanza in merito all'informativa contabile offerta a tutti gli stakeholder, rispetto al bilancio economico (aziendale), che ha come precipuo obiettivo quello di fornire una serie di indicazioni sull'andamento del raccolto, enfatizzando maggiormente concetti come redditività e produttività. Il tutto è indubbiamente finalizzato a garantire, all'imprenditore agricolo, la giusta remunerazione per l'attività svolta.

## 6. Capitolo sesto - *Web disclosure* nelle aziende agroalimentari di grandi dimensioni

---

Indagine sull' informativa finanziaria e non finanziaria disponibile tramite documenti e strumenti di comunicazione telematici nei siti *web* di principali aziende del settore

di Lorenzo Magrassi e Andrea Rampa

### 6.1. Metodologia della ricerca

---

#### 6.1.1. Obiettivi

La ricerca è stata condotta al fine di comprendere il livello e le modalità di diffusione della *disclosure* finanziaria e non finanziaria nelle principali società italiane o nelle relative capogruppo italiane o straniere operanti nel settore agroalimentare (diverse delle quali attive in svariati altri settori economici). La ricerca si fonda sui risultati raccolti in due diverse rilevazioni empiriche (la prima nel luglio 2015, la seconda nel luglio 2016) svolte nei siti *web* delle aziende italiane e/o multinazionali e tese a rilevare la presenza dell' informativa pubblicata in documenti di comunicazione volontari e obbligatori (bilanci annuali e consolidati) e/o in specifiche sezioni dei siti *web* riportanti informazioni *environmental, social, governance* (ESG) e di sostenibilità, e la sua trasparenza e intellegibilità per gli *stakeholder*.

Nello specifico, lo studio ha voluto analizzare l'evoluzione dei comportamenti informativi delle più grandi aziende dell'agroalimentare (per valore di fatturato e numero di dipendenti). In questa prospettiva, è

stata svolta una comparazione tra i dati rilevati nel corso delle due indagini – la prima delle quali realizzata in occasione dell'Esposizione Universale (EXPO) del 2015 – la cui distanza permette di comprendere se le maggiori aziende attive nell'*agri-food* italiano siano capaci di adeguarsi alle recenti disposizioni del decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254, che recepisce la direttiva 2014/95/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 ottobre 2014, che, a partire dal 1° gennaio 2017, obbliga alcune tipologie di imprese a pubblicare una serie d'informazioni di sostenibilità e di diversità degli organi aziendali.

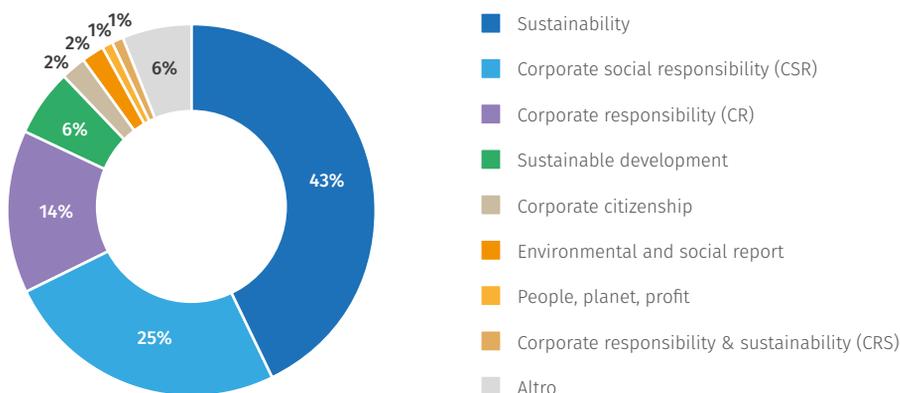
Il decreto legislativo n. 254/2016 si rivolge a tutti gli enti di interesse pubblico che abbiano avuto, in media, durante l'esercizio finanziario, un numero di dipendenti superiore a 500 e che, alla data di chiusura del bilancio, abbiano superato almeno uno dei due seguenti limiti dimensionali: a) 20 milioni di euro di totale dello stato patrimoniale; b) 40 milioni di euro di totale dei ricavi netti delle vendite e delle prestazioni. La *disclosure* riguarda tematiche non finanziarie ambientali, sociali, la condizione dei lavoratori (riferita all'attività aziendale), il rispetto dei diritti umani e la corruzione attiva e passiva.

### 6.1.2. Terminologia

La terminologia utilizzata nell'ambito del *non-financial reporting* può variare da azienda ad azienda, da settore a settore, da Paese a Paese. Secondo uno studio realizzato nel 2013 da KPMG International, i termini e le locuzioni più comunemente adottate per identificare/qualificare, nell'ambito del *non-financial reporting*, l'informativa ESG e di sostenibilità sono le seguenti: "sostenibilità", "responsabilità sociale d'impresa" (*corporate social responsibility*, CSR), "responsabilità aziendale" (*corporate responsibility*, CR), "sviluppo sostenibile", "rapporto ambientale e sociale", "responsabilità aziendale e sostenibilità" (*corporate responsibility and sustainability*, CRS). Lo studio rileva che, nel campione N100 (costituito dall'aggregato delle 100 maggiori aziende/gruppi di uno Stato per fatturato prodotto dei 41 Paesi più industrializzati, pari a 4.100 società in totale nel 2013), l'82% della terminologia

si distribuisce come segue: report di sostenibilità (43%), responsabilità sociale d'impresa (25%), responsabilità aziendale (14%)<sup>1</sup>.

**Figura 1: Opzioni terminologiche dell' informativa *non-financial* in N100 nel 2013**



Fonte: KPMG International Cooperative, "The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013", dicembre 2013.

La ricerca delle informazioni ESG e di sostenibilità pubblicate dalle aziende selezionate per le due indagini è stata effettuata nei documenti e nelle informazioni *web-based* contraddistinti da tale terminologia, cui nel presente documento, all'occorrenza, ci si riferisce semplicemente come informativa di *corporate responsibility* (CR).

### 6.1.3. Selezione del campione

I risultati della ricerca sono stati elaborati sulla base delle evidenze empiriche risultanti dall'analisi dei siti *web* e dei documenti di un campione composto dalle maggiori 30 aziende/gruppi (quotati e non

<sup>1</sup> KPMG International Cooperative, "The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013", dicembre 2013. KPMG International Cooperative ("KPMG International") è un ente con sede in Svizzera cui le società indipendenti del network KPMG sono affiliate ma che non fornisce servizi ai clienti.

quotati) appartenenti al settore “*Food and beverage*” (in alcune classificazioni internazionali) e al “*super sector*” “Alimentari” nella classificazione settoriale di Borsa italiana, selezionate sulla base di parametri dimensionali quali il numero dei dipendenti e il valore del fatturato risultante nei conti economici dei bilanci al 31 dicembre 2013, pubblicati dalle stesse aziende/gruppi l'anno seguente.

La selezione in funzione del valore decrescente del fatturato è stata effettuata in base agli elenchi inclusi nel rapporto “Le principali società italiane 2014” elaborato da Mediobanca e ha riguardato le aziende/gruppi del settore agroalimentare “ALI” (nella dizione del Rapporto), con cui l'istituto identifica le aziende “agricole, alimentari e affini, molorie e della pastificazione, conserviere, casearie, olearie, saccarifere e dolciarie, alimenti zootecnici”<sup>2</sup>.

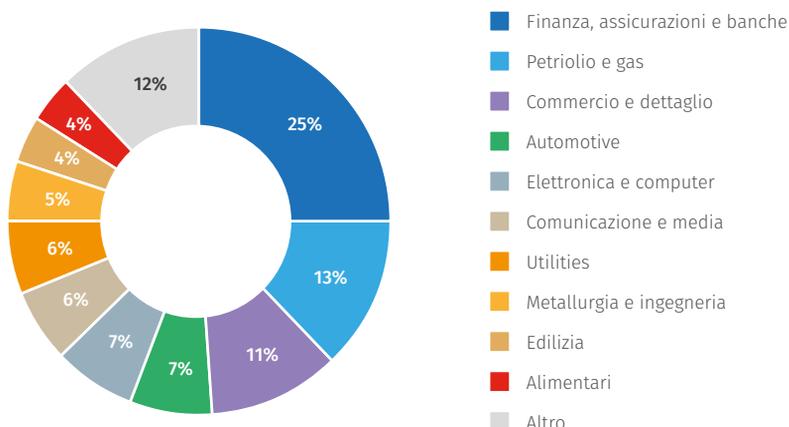
L'individuazione del campione la si è ritenuta giustificata dal contributo fornito al PIL nazionale dalle aziende/gruppi che lo compongono (alle cui dimensioni per fatturato sono generalmente correlati valori occupazionali di tutto rilievo) e dal peso reputazionale dagli stessi assunto nella percezione pubblica del settore: circostanze, queste (fatturato/occupazione, settore e reputazione) cui, presumibilmente, dovrebbe corrispondere anche un'elevata sensibilità degli organi decisionali rispetto a processi di rendicontazione ESG e di sostenibilità. È chiaro che nel periodo intercorso tra le due rilevazioni (luglio 2015 e luglio 2016) l'evoluzione economica delle aziende/gruppi potrebbe aver generato variazioni nella graduatoria delle prime 30 realtà produttive del settore agroalimentare; peraltro, allo scopo di associare all'individuazione delle variazioni quantitative nei comportamenti di settore una maggiore possibilità di evidenziare gli sviluppi o le involuzioni nei comportamenti qualitativi delle singole realtà indagate, si è scelto di svolgere le due rilevazioni empiriche sul medesimo campione, composto dalle aziende/gruppi selezionati per la prima indagine, e ciò anche in ragione della marginalità delle potenziali variazioni rispetto alla composizione quantitativa e qualitativa del campione.

2 Mediobanca, Ufficio Studi, “Le principali società italiane 2014”, 2014.

### 6.1.4. Peso dell'universo di riferimento

L'agroalimentare è un settore di rilievo con riguardo alla generazione di esternalità ambientali. Per fornire un'idea del suo impatto a livello mondiale, si consideri che, nel campione delle 250 maggiori società/aziende/gruppi classificati in base al fatturato nel ranking di Fortune Global 500 (G250), il peso del settore agroalimentare (inteso in senso lato quale settore di produzione di beni ed erogazione di servizi in ambito agricolo e alimentare) è di circa il 4%.

**Figura 2: Distribuzione per settori delle aziende incluse nel campione G250**

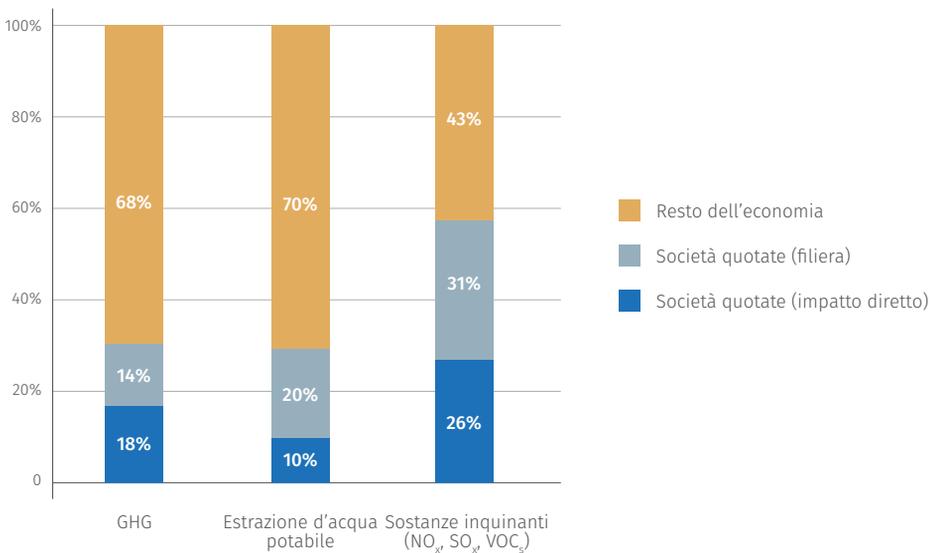


Lo studio del 2011 condotto da United Nations Environment Programme – Finance Initiative (UNEP FI) e da Principles for Responsible Investment (PRI) sui costi e sui rischi ambientali stimava che nel 2011 il valore monetario dei danni ambientali globali annuali (generati dall'attività produttiva e umana) ammontava a circa 6.600 miliardi di dollari (pari all'11% del prodotto lordo globale del 2008)<sup>3</sup>; di questi, 4.500 miliardi di dollari erano rappresentati da costi esterni generati dalle emissioni di *greenhouse gases* (GHG). Dei 6.600 miliardi di dollari di esternalità causate dalle attività economiche e umane, oltre un ter-

3 Il PIL italiano nel 2013 è stato pari a 1.560 miliardi di euro.

zo erano (sono) ascrivibili alle società quotate (35%): nel 2008 le prime 3.000 società quotate per livello capitalizzazione di mercato avevano generato esternalità ambientali per un costo totale di oltre 2.000 miliardi di dollari (circa il 7% dei loro ricavi totali). Tali società, con la loro capitalizzazione complessiva di circa 30.000 miliardi di dollari, rappresentano per valore poco meno della metà del mercato azionario globale (stimato in circa 70.000 miliardi di dollari nel 2016).

Altri attori dell'economia globale, quali PMI, governi, altre organizzazioni e singoli individui, contribuiscono in termini di esternalità ambientali per i restanti 4.450 miliardi dollari<sup>4</sup>.



Fonte: rielaborazione UNEP FI e PRI, "Universal Ownership", 2011.

Quindi, azzardando un calcolo approssimativo e privo di rilievo propriamente "scientifico", si può tuttavia avere una percezione dell'entità della produzione (e della responsabilità) di esternalità ambien-

<sup>4</sup> La quantificazione monetaria dei costi esterni ambientali è effettuata da Trucost; società per azioni con sede a Londra fornisce consulenza all'UNEP in tema di correlazioni tra capitale naturale, attività aziendali, produzione di beni e servizi, filiere produttive, investimenti, gestione del rischio (con riguardo ai prezzi delle materie prime e ai costi ambientali) e modelli di business sostenibili: in sostanza, "quantifica" (assegnando costi e prezzi) la dipendenza dal capitale naturale.

tali da parte delle principali aziende/gruppi multinazionali del solo settore agroalimentare, corrispondente a un valore monetario pari a poco meno di 100 miliardi di dollari l'anno (si è considerato un peso dell'agroalimentare del 4%, ovvero quello rilevato nel campione G250, anche perché allineato, come subito vedremo, ai corrispondenti valori dell'universo del sistema economico nazionale italiano).

Secondo il Report ISTAT "L'andamento dell'economica agricola" e i rapporti trimestrali di ISMEA "Report - AgrOsserva" (sviluppato sulla base delle rielaborazioni dei dati dell'ISTAT e di Infocamere), nel 2015, in termini monetari, il valore aggiunto dell'agroalimentare in Italia è stato pari a 33,1 miliardi di euro (+3,8% rispetto al 2014), per una produzione che raggiunge i 57,7 miliardi di euro della branca agricoltura, silvicoltura e pesca (+2,0% rispetto al 2014)<sup>5</sup>. Nel corso dell'ultimo decennio, il contributo del settore al sistema produttivo nazionale è rimasto pressoché costante, oscillando tra un massimo del 4,5% nel 2004 e un minimo del 3,7% nel 2010, per poi risalire al 4% nel 2013.

In termini occupazionali, secondo l'ISTAT, nel 2015 si è registrato un aumento dell'occupazione nel settore, misurato in unità lavorative annue (ULA), che ha raggiunto 1,2 milioni di unità di lavoro<sup>6</sup>.

Nella prospettiva del mercato finale, il valore dei prodotti agroalimentari, valutato ai prezzi di acquisto sul mercato finale, è stato stimato in circa 162 miliardi (stima riferita al 2010 e basata sui dati delle tavole intersettoriali dell'ISTAT). Questo valore rappresenta il 10,5% del PIL e corrisponde alla somma dei prodotti agricoli e alimentari nazionali destinati ad impieghi finali (consumi finali domestici delle famiglie, della pubblica amministrazione e delle altre istituzioni, più gli investimenti e le esportazioni) al netto delle importazioni. Considerando infine anche il consumo extradomestico (ovvero il valore generato dai servizi di ristorazione), la stima sale a 208 miliardi di euro con un'incidenza del 13,5% sul PIL.

5 L'Istituto di Servizi per il Mercato Agricolo Alimentare (ISMEA) è un ente pubblico economico istituito con l'accorpamento dell'Istituto per Studi, Ricerche e Informazioni sul Mercato Agricolo (già ISMEA) e della Cassa per la Formazione della Proprietà Contadina, con decreto legislativo 29 ottobre 1999 n. 419, concernente il "riordinamento del sistema degli enti pubblici nazionali".

6 Le unità lavorative annue (ULA) corrispondono al numero di persone che, durante tutto l'anno in questione, hanno lavorato nell'impresa (o per suo conto) a tempo pieno. Il lavoro dei dipendenti che non hanno lavorato tutto l'anno oppure che hanno lavorato a tempo parziale è contabilizzato in frazioni di ULA.

Dal lato della domanda, quindi, è evidente quanto il settore agroalimentare assuma un ruolo dominante anche rispetto ad altri settori cui, talvolta, si attribuisce erroneamente una maggiore elasticità rispetto al prezzo nei periodi di crisi, settori che viceversa generano valori assoluti decisamente inferiori rispetto a quelli dell'agroalimentare (ad esempio, con la medesima metodologia di calcolo, ISMEA ha stimato il contributo al PIL dei prodotti tessili e dell'abbigliamento nel 5,4%). Rispetto agli impieghi finali, solo il settore alimentare risulta paragonabile ai settori "Servizi sanitari", "Immobiliare" ed "Edilizia". Questi dati rimarkano la criticità del funzionamento della filiera agroalimentare e della distribuzione del valore creato tra gli attori che partecipano alla produzione e alla distribuzione dei prodotti agricoli e alimentari.

### 6.1.5. Oggetto dell'indagine

L'indagine sulla pubblicazione di informativa finanziaria e non finanziaria delle aziende/gruppi selezionati è stata condotta sui relativi siti *web*, nella pacifica presunzione che tutte le aziende/gruppi selezionati (ma, invero, si dovrebbe auspicare di poter dire "tutte le aziende/gruppi") abbiano un proprio sito *web* e che un comportamento trasparente non possa prescindere dalla pubblicazione di bilanci economici e di documenti o informazioni di rendicontazione non finanziaria attraverso strumenti telematici e digitali disponibili per tutti.

In effetti, tutte le aziende esaminate hanno un proprio sito *web*, talvolta integrato (più o meno efficacemente) con quello della capogruppo o con quello delle società controllate.

In particolare, sui siti *web* sono state verificate le seguenti circostanze o ricercate le seguenti informazioni:

- › presenza nel sito di una sezione "Investor Relations" o equivalente, in cui siano pubblicate informazioni orientate principalmente a investitori e pubblico;

- › pubblicazione nel sito del bilancio economico, della relazione annuale, della relazione finanziaria o di altra tipologia di report economico-finanziario;
- › presenza nel sito di una sezione CR, in cui siano pubblicate informazioni ESG e di sostenibilità o relative a politiche e strategie CR;
- › completezza ed efficacia (anche rispetto alla fruibilità da parte degli *stakeholder*) della sezione CR (o di altri strumenti di comunicazione *web-based*) del sito;
- › pubblicazione nel sito di un report CR o di documenti analoghi di rendicontazione non finanziaria;
- › pubblicazione di report CR della capogruppo (nel sito di quest'ultima), laddove l'azienda/selezionata ne faccia parte;
- › disponibilità del sito e/o delle informazioni ESG e di sostenibilità nella versione in inglese.

A questa attività di verifica strutturale sulla presenza/assenza di strumenti/informazioni di comunicazione finanziaria e non finanziaria, è seguita poi un'analisi comparata di alcuni specifici report non finanziari pubblicati da altrettante aziende/gruppi di maggior fatturato inclusi nel campione, report scelti, tra quanti li abbiano pubblicati, anche in funzione di una scrematura effettuata sulla base della presenza di un livello minimo di informativa CR, della varietà/coerenza della struttura in cui sono stati predisposti, dell'ampiezza della gamma dei beni prodotti e/o dei servizi erogati e dei livelli di filiera coinvolti nell'attività produttiva dall'azienda/gruppo cui il report CR si riferisce.

### **6.1.6. Modalità di valutazione e avvertenze**

Sotto il profilo operativo, la matrice adottata per la verifica della presenza/assenza delle circostanze/informazioni consentiva l'attribuzione, a ciascuna azienda/gruppo, di un massimo di 9 punti per ogni esercizio di riferimento (valore, quest'ultimo, cui in tale sistema corrisponde il comportamento ritenuto "più trasparente"). Peraltro, è fondamentale premettere che l'indagine ha riguardato, appunto, la

verifica di specifiche circostanze e la presenza/assenza di dati e informazioni per ciascuna azienda/gruppo (quando il caso) alla luce dei principi di inclusività degli *stakeholder* e di rilevanza, chiarezza e completezza delle informazioni, da cui indurre la volontà, da parte di un'azienda, di adottare un approccio orientato verso determinati (e crescenti) livelli di trasparenza verso la collettività; viceversa, l'indagine non è stata orientata a verificare l'attendibilità, la verificabilità, l'accuratezza e la tempestività delle informazioni pubblicate.

Di ogni azienda/gruppo selezionato è stata considerata l'eventuale quotazione in borsa, nell'assunzione che a tale circostanza debba corrispondere una maggiore responsabilità e meticolosità con riguardo alle iniziative di comunicazione esterna. Per questo motivo, nell'elaborazione dei dati (anche sotto il profilo degli ambiti di valutazione qualitativa del presente lavoro), laddove un'azienda non sia risultata quotata in Borsa italiana o in altra borsa valori, è stata considerata comunque alla stregua di una quotata (in termini di attribuzione di una maggiore "responsabilità" verso la trasparenza) laddove lo fosse la sua capogruppo.

Dove non altrimenti specificato, all'interno dei grafici che seguono sono riportati i valori assoluti rilevati/attribuiti nel corso delle indagini per/a ciascun fenomeno.

## **6.2. Risultati dell'indagine ed evidenze sulla *web disclosure*: analisi sulle principali aziende esaminate**

---

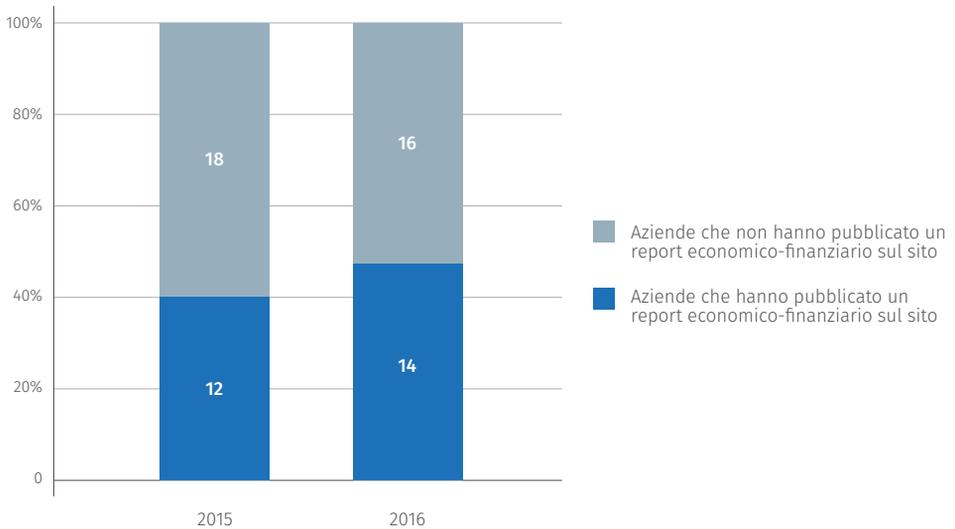
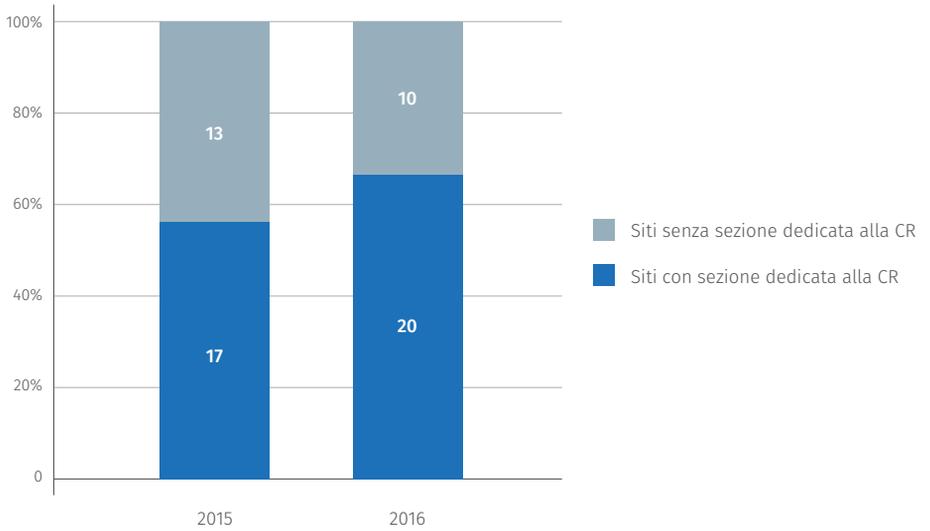
### **6.2.1. Panoramica generale sulle aziende esaminate**

Le seguenti osservazioni sono il risultato di un'elaborazione qualitativa e quantitativa dei dati raccolti nelle due indagini secondo la metodologia sopra esposta.

Su un totale di 270 punti disponibili nell'ambito della matrice di valutazione adottata (9 punti per ciascuna delle 30 aziende/gruppi), al campione sono stati complessivamente attribuiti 114 e 142 punti con riguardo, rispettivamente, alle *survey* 2015 e 2016. Al di là di qualsivoglia considerazione qualitativa sull'efficacia delle modalità e degli strumenti di comunicazione adottati, il valore del 2015 denotava un comportamento insufficiente e comunque inferiore rispetto alle attese, anche considerando che 9 di tali aziende/gruppi (il 30%) risultavano quotati in Borsa italiana o in un'altra borsa valori (Nestlé alla Borsa di Zurigo, Mondelez Int. al NASDAQ e Bunge alla NYSE); comparando tale valore con quello rilevato per lo stesso indicatore nel 2016 (142 punti), tra i due esercizi si è quindi potuto registrare un miglioramento considerevole (+24,6% rispetto al 2015), che va in parte certamente associato alla prospettiva delle previsioni di una legislazione più stringente: il riferimento è alla già citata direttiva 2014/95/EU sull'informativa non finanziaria che rende obbligatoria, a partire dal 2017, la diffusione di alcune specifiche informazioni sulla sostenibilità e sulla diversità degli organi aziendali. Quale esempio *a contrario* di questa dinamica è possibile rimarcare il precedente di *delisting* di Van Melle, la cui maggioranza azionaria fu acquisita nel 2001 dalla italiana Perfetti: in seguito all'acquisizione di Van Melle da parte del colosso di Lainate (non quotato) – abile nell'approfittare di una serie di accordi commerciali nel Nord e nell'Est Europa per entrare nell'azionariato della prima – la società non è stata più soggetta agli obblighi di *disclosure* previsti per le quotate e l'attuale Gruppo Perfetti Van Melle non ha pubblicato, almeno nei due esercizi di riferimento, alcun bilancio finanziario nei propri siti *web*.

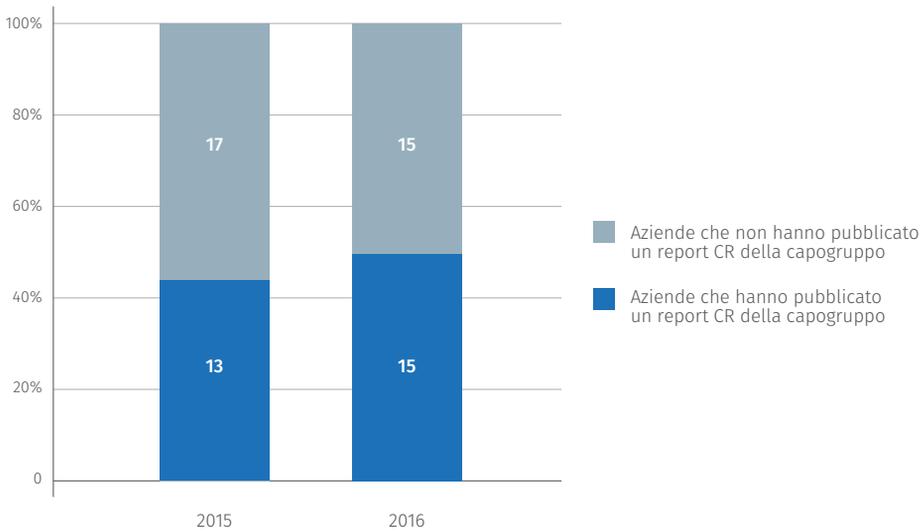
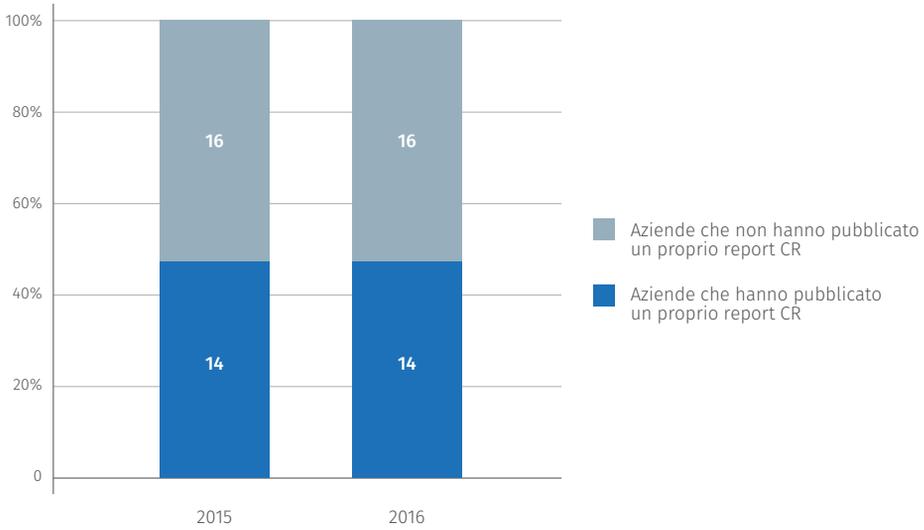
Inoltre, dall'analisi dei siti *web* delle *corporate* emerge come non sempre disporre di una sezione dedicata alla CR implichi un progresso impegno nella *disclosure* finanziaria: nel 2016, a fronte di 20 aziende (il 66,7%) che hanno previsto nei propri siti *web* una sezione specificamente dedicata alla pubblicazione di informazioni ESG e di sostenibilità, solo 14 (il 46,7%) hanno pubblicato il bilancio economico o il bilancio consolidato (o altro analogo documento di rendicontazione finanziaria nei casi di aziende/gruppi stranieri o internazionali). Come

rappresentato dalle relative infografiche, tuttavia, anche in questo caso il confronto tra i valori assoluti per le due variabili (“Siti con sezione dedicata alla CR” e “Aziende che hanno pubblicato un report economico-finanziario sul sito”) rilevati nei due diversi esercizi evidenzia un progresso quantitativo nei comportamenti di comunicazione.

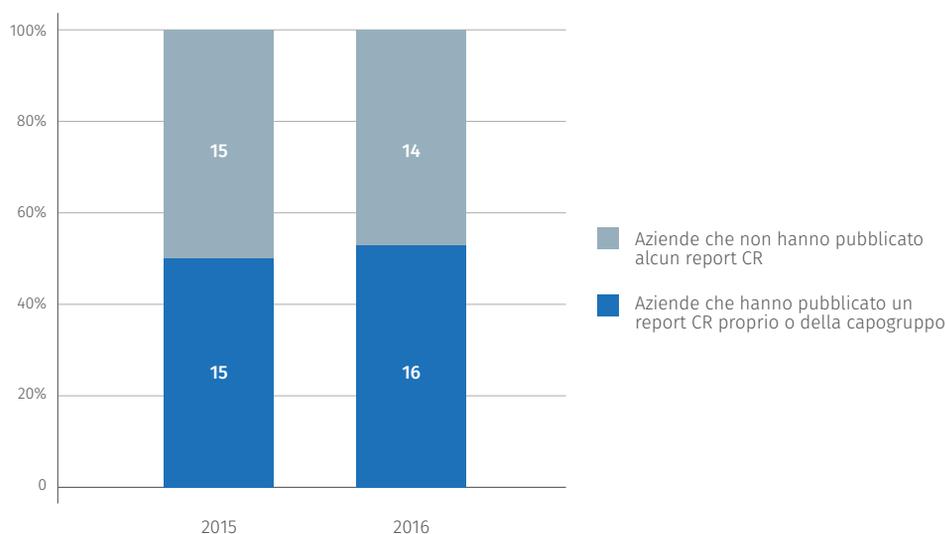


Il comportamento di quelle aziende che, pur sviluppando una specifica sezione CR, non pubblicano poi alcuna informativa finanziaria, non può che essere valutato in modo negativo, in ragione di una “incompatibilità” (o quantomeno di una contraddizione) tra la volontà di proporsi come soggetto trasparente rispetto a variabili gestionali relative alla società, all’ambiente e alla collettività, e la contemporanea inerzia risultante dal non rendere disponibili (o rendere disponibili in modo poco accessibile) informazioni economico-finanziarie. E in effetti, non si riscontra sempre la corrispondenza tra i soggetti che hanno pubblicato documenti di *financial reporting* e quelli che hanno predisposto specifiche sezioni CR nei propri siti *web*. Nel 2015, in soli 8 casi (il 26,7%) si è rilevata la concomitanza delle due circostanze; in 9 casi, alla presenza di una sezione CR non corrispondeva la pubblicazione di un report economico-finanziario e in 4 casi accadeva il viceversa. Nel 2016, in 10 casi (il 33,3%) le aziende hanno contemporaneamente prodotto *disclosure* finanziaria e non finanziaria in sezioni del sito dedicate alla CR; in 10 casi, presente la sezione CR, non vi era traccia nel sito di report economico-finanziari mentre in 4 casi accadeva il viceversa. Nei due esercizi, poi, il numero di aziende/gruppi che hanno pubblicato un proprio report separato di rendicontazione non finanziaria (ESG e di sostenibilità) è rimasto immutato e pari a 14 (il 46,7%). D'altra parte, le aziende che hanno pubblicato sul proprio sito (o hanno consentito un accesso diretto a) documenti di *reporting* CR della capogruppo sono passate da 13 (il 43,3%) nel 2015 a 15 (il 50%) nel 2016, mentre, nello stesso periodo, le aziende che hanno pubblicato solo il report CR della capogruppo senza pubblicarne uno proprio sono passate da una a due.

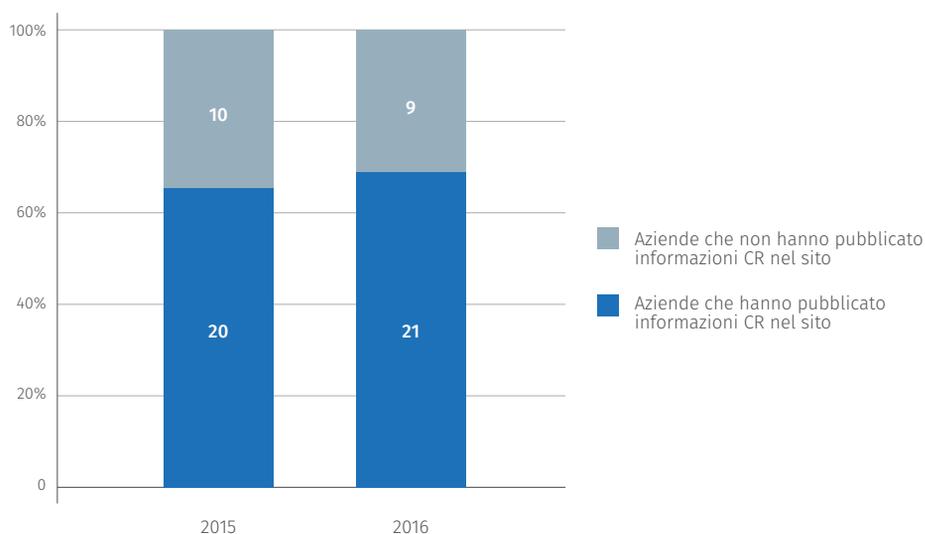
## L'impresa agricola in Italia



Andando quindi a incrociare i dati raccolti, emerge che, nel biennio di riferimento, le aziende che hanno pubblicato sia un proprio report CR sia un report CR della capogruppo sono passate da 12 a 13 mentre quelle che hanno pubblicato un report CR proprio o della capogruppo sono passate da 15 a 16.



In conclusione, quindi, dal 2015 al 2016, le aziende/gruppi che hanno pubblicato sul proprio sito informazioni non finanziarie (ESG e/o di sostenibilità) in specifici report o in sezioni dedicate alla CR nel sito *web* sono passate da 20 a 21 (pari, rispettivamente, al 66,7% e al 70% del campione). Nel 2016, dunque, 9 aziende hanno del tutto ignorato o trascurato iniziative di comunicazione di informazioni CR (nella forma di informazioni contenute o nei documenti di rendicontazione obbligatori, o in report separati volontari, o in sezioni dei propri siti *web* dedicate alla CR); non si può escludere, peraltro, che tali aziende realizzino processi di rilevazione e rendicontazione non finanziaria, ma che risultino poi carenti o assenti le strategie di comunicazione degli stessi, magari per precisa scelta strategica, impiegando evidentemente, in quest'ultimo caso, le risultanze dei processi di rendicontazione esclusivamente ai fini interni di un miglioramento dei processi e delle procedure gestionali e produttive riguardanti i vari aspetti sociali, ambientali e di *governance*.



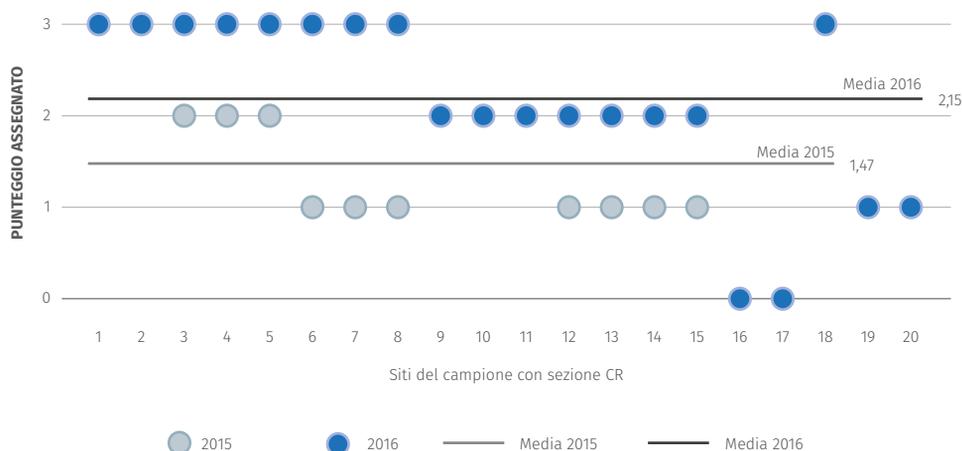
Sotto il profilo della completezza e dell'efficacia delle sezioni e degli strumenti telematici specificamente dedicati alle tematiche CR, la scala di valori qualitativamente attribuibili a ciascuna azienda per tale caratteristica è stata costruita associandovi un punteggio compreso tra il minimo di "0" e il massimo di "3". I siti *web* delle aziende del campione con specifiche sezioni dedicate alla CR erano 17 nel 2015 e 20 nel 2016, circostanze per le quali i punti disponibili per la valutazione qualitativa dei siti erano rispettivamente 51 e 60 nei due anni.

Nel 2015 il punteggio attribuito ai 17 siti è stato 25: dunque, neanche sufficiente, visto che, anche applicando solo la mediana dei valori potenziali (1,5) al numero dei siti valutati, una qualità "media" (associabile alla sufficienza) avrebbe richiesto l'attribuzione di almeno 25,5 punti totali. La sufficienza è stata invece raggiunta e abbondantemente superata nel 2016, dove ai 20 siti con sezioni dedicate alla CR è stato possibile attribuire ben 43 punti (sui 60 disponibili): applicando la mediana dei valori potenziali (1,5) ai siti valutati, una qualità "media" richiedeva l'attribuzione di almeno 30 punti totali.

Dal seguente grafico, in cui sono riportati i punteggi assegnati a ciascun sito con sezione CR delle aziende incluse nel campione nei due anni di riferimento e i valori medi delle due valutazioni, emerge chia-

ramente il miglioramento della situazione complessiva: il valore medio attribuito a ciascun sito in questione è passato da 1,47 a 2,15.

Nella lettura del grafico, si noti che l'ordine dei siti con sezione CR indicati sulle ascisse (ciascuno dei quali identificato da un numero intero positivo) è una "funzione decrescente" del punteggio ottenuto nel 2016 e, in seconda battuta, nel 2015 (in altri termini, i numeri sulle ascisse non rappresentano le aziende in ordine alfabetico o dimensionale); dai siti 1 a 17, l'indicazione di un unico valore (in blu) implica l'uguaglianza del punteggio attribuito nelle valutazioni inerenti ai due anni; le aziende 18, 19 e 20 non avevano invece un sito con sezione CR nel 2015 per cui i relativi valori indicati nel grafico sono quelli inerenti al (solo) 2016.



D'altro canto, non è superfluo rimarcare che l'indagine 2015 ha evidenziato alcune "eccellenze" (relativamente al campione considerato) nelle aziende/gruppi Barilla, Mondelez Int., Bunge (il riferimento è alla holding Bunge Company, non a Bunge Italia), Nestlé Italia (il riferimento è al sito del Gruppo Nestlé), Granarolo Gruppo Granlatte e Unilever (sito della holding).

Sia nel 2015 sia nel 2016, in 5 casi (16,7%), le aziende hanno preferito affidarsi esclusivamente a strumenti informativi *web-based* per comu-

nicare informazioni, politiche o strategie ESG e di sostenibilità, senza pubblicare alcun documento separato di rendicontazione CR (relativo alla propria attività o a quella della capogruppo). Peraltro, nei due anni, solo tre aziende hanno confermato tale comportamento (Gruppo Cremonini, Gruppo Coneserve Italia e Is Holding); Bolton, che faceva parte di questo Gruppo, nel 2016 ha invece pubblicato un proprio report CR e il report CR della capogruppo mentre Marr, che nel 2015 aveva pubblicato un proprio report CR, nell'anno successivo ha optato per puntare sulla sola *disclosure web-based*.

Infine, un'ultima osservazione: nel 2016, cinque delle aziende del campione (il 16,7%) dovevano ancora rendere il proprio sito disponibile in lingua inglese.

## 6.2.2. Analisi di principali gruppi

Nei paragrafi che seguono si illustrano i risultati di un'analisi più puntuale condotta sull'informativa *web* di principali aziende del campione, tra cui quattro delle prime cinque per fatturato e due "outsider", i cui report possedevano alcune caratteristiche di (*very*) *good practice*. È stata esclusa dal campione Parmalat, in quanto non ha pubblicato sui propri siti documenti di *sustainability reporting*.

Si sono verificati gli standard seguiti, la profondità delle informazioni di *governance*, la varietà degli aspetti di sostenibilità inclusi nei report (filiera, risorse umane, energie sostenibili, ecc.). È stato attribuito valore alla scelta d'inserire informazioni riguardanti performance economiche all'interno di un bilancio separato ed è stata valutata l'efficacia grafica dei documenti e dei siti *web* di *corporate*, l'efficienza energetica e la funzionalità tra documentazione fornita e utilizzo del *web*.

### 6.2.2.1. CREMONINI

Cremonini S.p.a. vanta un fatturato di circa 3,4 miliardi di euro (2015), non è quotata in borsa ed è interamente italiana. A essere quotata in Borsa italiana è una sua controllata: la Marr S.p.a.

Sul sito *web* <https://www.cremonini.com/> è disponibile documentazione finanziaria e non finanziaria (su sostenibilità e responsabilità sociale d'impresa) scaricabile e interattiva. In più, la specifica sezione dedicata alla CR è sviluppata valorizzando la propria profondità informativa: in breve, gli strumenti interattivi (coadiuvati da numerosi indicatori e grafici esplicativi) rendono agevole l'acquisizione di informazioni pertinenti all'efficienza energetica, alla sostenibilità dei vari prodotti lungo l'intera filiera, al rispetto degli animali e dell'ambiente nonché alle iniziative sociali e culturali realizzate. Peraltro, le Informazioni riguardano soltanto le *practice* attuate e i risultati di CR raggiunti; manca invece una puntuale indicazione degli impegni per il futuro.

Il bilancio pubblicato sul sito *web* include un partecipogramma chiaro e dettagliato, suddiviso in funzione delle principali quattro aree strategiche di riferimento<sup>7</sup>: produzione, distribuzione, ristorazione e attività centralizzate. Attraverso il diagramma si può facilmente evincere una buona diversificazione del rischio da parte dell'azienda, che conta in effetti otto S.r.l. controllate al 100% (almeno due per ogni area strategica), oltre che altre S.p.a.; inoltre, l'azienda spiega la propria scelta di quotare soltanto Marr S.p.a. – soggetto giuridico che si occupa della distribuzione e del comparto “*food service*” – con l'obiettivo di isolare per quanto possibile le altre funzioni e accrescere il livello di protezione della funzione “produzione” rispetto ai potenziali variabili “umori” dei mercati.

In linea generale, il documento presenta un chiaro resoconto dei rapporti con le parti correlate, in particolare per ciò che attiene alla situazione creditoria e debitoria.

Relativamente alle informazioni di *governance*, le informazioni sui membri del consiglio d'amministrazione non sono completate dall'in-

<sup>7</sup> Con tale termine intendiamo un diagramma nel quale sono indicate le relazioni tra i diversi soggetti giuridici (partecipazioni e dinamiche di coordinamento e controllo).

dicazione di eventuali altri incarichi, dei compensi percepiti e della percentuale di presenze alle riunioni; benché non appaia esauriente, v'è comunque l'indicazione di una *brief biography* dei membri del consiglio, il cui sviluppo in prospettiva può rispondere alle previsioni sulla *disclosure* di diversità del decreto legislativo n. 254/2016 (nella parte in cui richiede la rappresentazione del *background* formativo e culturale degli amministratori). D'altra parte, sembra potersi registrare un significativo ritardo sulla *policy* di genere evidenziato da un rilevante *gender gap*.

Anche il bilancio consolidato presenta un'accurata e dettagliata descrizione della situazione finanziaria con le parti correlate nonché accurate note di commento che favoriscono la comprensione delle voci e delle performance economiche del Gruppo.

Sebbene poi non includa una distinta e organica sezione di CR, alcuni fenomeni, dinamiche e voci inerenti alla sostenibilità, al rispetto dell'ambiente e alla responsabilità sociale sono comunque riportati all'interno della sezione dedicata alla relazione degli amministratori.

Sul fronte della *policy* di sostenibilità, si apprezzi infine l'impegno del Gruppo che, nell'ambito delle attività realizzate nel proprio spazio espositivo ad EXPO 2015, ha presentato il proprio progetto di "filiera integrata" e di "sostenibilità" delle carni.

Sul fronte delle tecnologie *web* di comunicazione adottate, è stato possibile evidenziare che l'aumento dell'efficacia della sezione CR dipenda soprattutto dalle connessioni e dai collegamenti ad altre parti del sito pertinenti ai prodotti e alle loro caratteristiche, nonché ai relativi processi e certificazioni ambientali di produzione.

#### **6.2.2.2. BARILLA**

Barilla S.p.a. è una multinazionale operativa in gran parte del pianeta, che, come è a tutti noto, occupa un posto di estremo rilievo nel settore della produzione agroalimentare italiana. L'azienda parmense ha un fatturato di quasi 3,4 miliardi di euro (nel 2015) e non è quotata in borsa.

Il sito *web* dedicato alla CR – <http://www.goodforyougoodfortheplanet.org/> – è di ottimo livello sotto i principali profili della comunicazione, della fruibilità delle soluzioni telematiche disponibili alla completezza delle informazioni fornite, dall'efficacia della rappresentazione grafica alla chiarezza dell'esposizione dei principi di rendicontazione applicati. Rispetto ai risultati dell'indagine svolta nel 2015, si è rilevato un notevole sviluppo delle informazioni fornite nel bilancio CR. Risulta poi efficace la soluzione adottata di veicolare il lettore dal sito *web* del Gruppo – <http://www.barillagroup.com/> – a una sezione CR interattiva (denominata anch'essa “*Good for you good for the planet*”) ma distinta rispetto all'omonimo dominio dedicato, in cui la *disclosure* di sostenibilità è prodotta attraverso strumenti interattivi finalizzati a un'esposizione immediata dei principali indicatori relativi, da un lato, ai *target* e ai consumi delle risorse utilizzate e, dall'altro, agli obiettivi strategici e ai risultati perseguiti con riguardo ai diversi prodotti offerti sul mercato; tali informazioni di performance sono completate da informazioni sintetiche ma complete pertinenti ai progetti di sostenibilità (e ai relativi risultati) realizzati nelle diverse fasi del processo produttivo (dalla coltivazione, al *packaging*, fino ai comportamenti di consumo). Da tale accesso si è introdotti poi alle tre sotto-sezioni che costituiscono, peraltro, il mantra della CR aziendale: “*Good for you*”, “*Good for the planet*” e “*Good for the communities*”; le informazioni e gli indicatori di performance di risorse e prodotti sono esposti coerentemente con tale articolazione, la cui fruizione è agevolata da esaurienti infografiche. In generale, poi, il sito *web* dedicato è una vera e propria miniera d'informazioni in cui, altresì, è possibile scaricare le informazioni di obiettivi e performance disponibili, come evidenziato, anche nella sezione interattiva cui si accede dal dominio principale del Gruppo ed è possibile accedere alla documentazione ufficiale relativa alla CR di Barilla, alle sue scelte strategiche e alle specifiche *policy* sostenibilità (e dei relativi strumenti di *governance*) implementate dal Gruppo.

Il report CR di Barilla risulta completo e sintetico (66 pagine il completo e 19 la *short version*), ha una buona profondità informativa che copre i diversi aspetti della responsabilità sociale d'impresa: in particolare, il rispetto del lavoro e dell'ambiente. La rendicontazione è

svolta su gran parte della filiera e le informazioni appaiono puntuali e circoscritte, anche in relazione alle responsabilità che il Gruppo assume con riguardo agli impegni per il futuro (obiettivi 2020).

Tali soluzioni rappresentano una precisa politica aziendale che ha come obiettivo quello di coniugare il *marketing* con lo sviluppo reputazionale dell'azienda, con pratiche sostenibili di tutela sociale e ambientale, con la preservazione della buona qualità dei prodotti, con l'efficacia delle iniziative a sostegno della relazioni con i fornitori sparsi per il mondo. Nell'ambito della *good advertising*, l'articolazione del sito *web* dedicato alla CR costituisce essa stessa una vera e propria strategia di comunicazione, in grado di fidelizzare l'utente attraverso un viaggio all'interno del prodotto e in tutte le sue fasi di formazione ed evoluzione.

Il sito non manca di offrire una buona *disclosure* finanziaria, con la presentazione dei dati sintetici sulle performance economiche nonché dei dati sull'efficienza energetica lungo tutta la filiera.

Nel sito infine, sono indicati gli standard internazionali adottati nel *sustainability reporting* (le G4 Sustainability reporting Guidelines del GRI) e i progetti di sostenibilità cui Barilla aderisce (tra i quali il Global Compact, l'iniziativa delle Nazioni Unite per promuovere un'economia globale rispettosa dei diritti umani, del lavoro e dell'ambiente); ancor più utile risulta poi la specifica sezione dedicata alla "*materiality*", elemento cruciale tra le criticità tecniche della rendicontazione di CR e fattore centrale nell'adempimento alle previsioni del decreto legislativo n. 254/2016 sulla *disclosure* non finanziaria e di diversità degli organi aziendali.

L'aspetto in cui la *disclosure* aziendale risulta forse più carente, tanto nel sito quanto nei documenti rendicontativi, riguarda la *governance*. All'interno del report non sono indicati i nominativi dei membri del consiglio d'amministrazione (informazione fornita peraltro sul sito *web*) né gli eventuali altri incarichi ricoperti e i compensi percepiti dagli stessi (nel report si informa che ci sono "due consiglieri" indipendenti). Inoltre, non vi sono significative informazioni riguardo ai rapporti con le parti correlate e alle partecipazioni in altre aziende.

Barilla ha aderito alla “Carta di Milano”, eredità culturale di EXPO 2015, documento partecipato e condiviso che richiama ogni cittadino, associazione, impresa o istituzione ad assumersi le proprie responsabilità (sarà sufficiente?) per garantire alle generazioni future di poter godere del diritto al cibo.

### 6.2.2.3. VERONESI (HOLDING)

Il Gruppo Veronesi rappresenta la quarta realtà agroalimentare italiana per fatturato (oltre 2,8 miliardi di euro nel 2015) ed è leader nazionale nella produzione di mangimi con il marchio Veronesi, primo nell'avicolo in Europa con il marchio AIA e tra i primi posti nell'industria salumiera italiana con altri marchi del Gruppo.

Nel sito *web* del Gruppo – <http://www.gruppoveronesi.it/> – vi sono diverse sezioni riconducibili alla CR (ad esempio, la sezione “Filosofia”) e vi è pubblicato un *annual report* che ha, peraltro, la natura di un report CR sintetico.

La completezza e l'efficacia della sezione CR (o quantomeno identificabile quale sezione analoga a una sezione CR) sono ridotte; tuttavia, il livello di informativa non finanziaria disponibile risulta certamente cresciuto nel periodo intercorso tra le due valutazioni: il nostro indice quantitativo di valutazione è passato in effetti da 1/9 del 2015 a 5/9 del 2016. Sebbene non siano indicati obiettivi di sostenibilità a lungo termine e non si noti al momento alcuna intenzione di calibrare la *disclosure* informativa in funzione di una precisa strategia di *good advertising*, appare evidente che i progressi realizzati sottintendano una propria visione strategica volta alla sostenibilità produttiva: diverse informazioni e *statement* riguardano gli aspetti ambientali e sociali della vita aziendale, la tutela del lavoro e altre tematiche CR.

#### 6.2.2.4. FERRERO

Ferrero S.p.a. è una società fortemente tradizionale, con un fatturato di quasi 2,7 miliardi di euro, che fa della sua produzione caratteristica uno dei principali fattori di competitività. La società piemontese, com'è noto, non è quotata; sul proprio sito *web* non pubblica un bilancio economico, vi è soltanto un comunicato stampa in cui dichiara l'approvazione del bilancio civilistico e indica i nominativi del consiglio di amministrazione (senza peraltro indicarne i compensi o eventuali altri incarichi ricoperti).

Sul sito *web* <https://www.ferrero.it/> non vi è una sezione dedicata alla *governance*, rispetto alla quale non è agevole reperire informazioni neanche dalla documentazione pubblicata e relativa alla struttura amministrativa nel suo complesso.

È invece presente (e risulta molto efficace) una specifica sezione CR, interattiva, funzionale e sintetica, associata a una buona rilevanza informativa. Esattamente come nel caso di Barilla, in parallelo a tale sezione sul dominio principale dell'azienda, Ferrero ha sviluppato un dominio (quindi un sito) dedicato alla CR – <https://www.ferrerocrs.com/> – in cui ogni *policy* e iniziativa inerente alla sostenibilità è adeguatamente indicata e declinata in funzione dei diversi driver della sostenibilità individuati dall'azienda: “L'impegno” (Obiettivi, *Stakeholder*); “Il gruppo” (Struttura organizzativa, Valore aggiunto, Piano ABCDE, Premi e riconoscimenti); “Persone” (Consumatori, Fondazione Ferrero, Donne e uomini, Esperienze Ferrero, Imprese sociali Ferrero); Pianeta (Pratiche agricole sostenibili, Minimizzare l'impatto ambientale); Focus on (iniziative particolari); Area download dei report; News.

Il documento sulla responsabilità sociale è ben strutturato e dotato di leggibilità e chiarezza; l'approccio grafico supporta la lettura e la comprensione. Va inoltre sottolineato l'impegno al monitoraggio di una filiera costituita da una vastissima gamma di prodotti che l'azienda propone al mercato.

La *disclosure* CR si focalizza in dettaglio sull'analisi dei Paesi in via di sviluppo (PVS) in cui l'azienda opera e sulle iniziative attuate per tutelare le specificità dei territori di produzione e i diritti delle risor-

se umane locali. È presente un'analisi particolareggiata dell'efficienza energetica perseguita e delle emissioni inquinanti prodotte nonché l'indicazione dei diversi studi seguiti a sostegno delle strategie poste in essere nel rispetto dell'ambiente. Sono inoltre bene rappresentate le varie iniziative rivolte al sociale e alla cooperazione nei PVS, non limitati peraltro ai soli Paesi in cui l'azienda svolge le proprie attività produttive. Nei propri processi di *sustainability reporting* la società adotta lo standard GRI e sottopone il proprio processo ad asseverazione esterna.

Si noti, infine, che il punteggio (elevato) di 7/9 attribuito alla *disclosure* di Ferrero nel 2015 è rimasto tuttavia invariato l'anno seguente in quanto, a fronte di un massimo già ottenuto nell'ambito della rendicontazione *web* non finanziaria, non si sono registrati progressi con riguardo alla *disclosure* economico-finanziaria.

#### 6.2.2.5. GRANAROLO (GRUPPO GRANLATTE)

Granarolo S.p.a. è un'azienda con un fatturato di quasi un miliardo di euro; è controllata dalla Granlatte Società Cooperativa Agricola, soggetto economico del Gruppo; peraltro, il capitale della società per azioni è fortemente partecipato da Banca Intesa (per il 19,78%) che infatti ha due consiglieri nel consiglio d'amministrazione.

Il sito *web* del Gruppo – <http://gruppogranarolo.it/> – presenta una sezione dedicata alla responsabilità sociale d'impresa efficace, funzionale e interattiva; le informazioni sono qui fornite secondo criteri di rilevanza (individuati dalla direzione) e articolate in sotto-sezioni sotto il comune denominatore "Impegno", declinato quindi in "CSR", "Ambiente", Ricerca e innovazione", "Educational", "La Filiera e il latte" e "Archivio progetti". Il dettaglio non si limita alla *disclosure* non finanziaria ma si estende anche a quella economica, rispetto alla quale il Gruppo pubblica una gran mole di dati finanziari. Tra le soluzioni più interessanti (e non invasive) vi è la possibilità di espandere la homepage nel banner "Progetti" tramite l'opzione "Vedi tutti", attraverso il quale la struttura della pagina si modifica rendendo disponibile il

motore di ricerca interno completato da una finestra di dialogo in cui sono già indicati i principali filtri dei driver di sostenibilità. In generale è presente tutta la documentazione necessaria ad avere un quadro completo del funzionamento dell'azienda: bilancio annuale, bilancio consolidato, report di sostenibilità (con una soddisfacente profondità informativa, ancorché forse troppo corposo di 186 pagine). Sono presenti e facilmente scaricabili tutte le scritture obbligatorie: bilancio consolidato, bilancio separato e relazione sull'andamento della gestione (tutto al 31 dicembre 2015).

I documenti di rendicontazione economica e di performance finanziarie dell'esercizio (stato patrimoniale, conto economico, situazione finanziaria, ecc.) sono tutti opportunamente presentati e chiaramente sintetizzati. L'informativa del Gruppo risulta dunque soddisfacente: vi è un chiaro partecipogramma sui principali soggetti giuridici che ne fanno parte: partecipate e controllate del Gruppo sono tutte elencate in dettaglio. I rapporti finanziari crediti/debiti con le parti correlate sono presenti nella relazione finanziaria.

Per quanto riguarda la *governance*, sono indicati i nominativi e le età dei consiglieri d'amministrazione; non vi sono informazioni riguardo ai loro compensi e alla loro eventuale presenza in altri consigli di amministrazione. D'altro canto, è prevista la presenza di un "Comitato delle remunerazioni" composto da tre consiglieri dichiarati indipendenti. Tale organo dovrebbe decidere sui compensi (propri e degli altri membri del consiglio).

Il report CR è dotato di una chiara forma espositiva e l'approccio grafico ne valorizza i contenuti. La sezione relativa alla sostenibilità ambientale è esaustiva, chiara e approfondita, ed evidenzia l'interesse dell'azienda verso il tema del controllo della propria filiera di prodotti commercializzati. Dal documento emerge poi un impegno rilevante rispetto alle variabili che possano incidere sulla sicurezza sul lavoro e sull'efficienza energetica; mancano invece informazioni esaustive sulle emissioni inquinanti.

Dalla lettura dei report appare evidente quanto la politica aziendale miri a coniugare la qualità dei propri prodotti con l'attenzione alla sostenibilità della filiera (rispetto alla quale sono elencati i numerosi

certificati di qualità che l'azienda ha conseguito e conserva nel corso degli anni).

#### 6.2.2.6. MONDELEZ ITALIA (GRUPPO KRAFT FOOD ITALIA)

Mondelez International Inc. è un gigante americano del settore alimentare; quotata in borsa nel NASDAQ è presente anche in Italia tramite la Mondelez Italia Services S.r.l. del Gruppo Kraft Food Italia.

Sul sito *web* <http://www.mondelezinternational.com/> è presente una specifica sezione dedicata alla CR cui si accede dal banner “*Well-being*”. Il “*progress report*” qui pubblicato, insieme a una molteplicità di altri strumenti di rendicontazione e di infografiche pertinenti ai temi della sostenibilità (sia interna sia di filiera), risulta completo, chiaro e sintetico (62 pagine); costruito con un livello informativo più profondo con riguardo all'agricoltura sostenibile e alla produzione delocalizzata, il report riporta indicazioni precise circa le responsabilità assunte dal Gruppo nei propri processi produttivi e gli impegni per il futuro; a tali dichiarazioni il dettaglio degli obiettivi e dei resoconti (nella rappresentazione congiunta dei risultati conseguiti e dei *target* mancati) e l'esplicazione delle motivazioni sottostanti la *policy* aziendale attribuiscono un considerevole valore aggiunto.

È analizzata la sostenibilità ambientale, l'efficienza energetica, la tutela del lavoro e dei territori delocalizzati, con particolare enfasi sulla lotta al lavoro minorile nei PVS dedicati alla coltivazione del cacao dove la società è presente.

La *disclosure* include informazioni sulla sostenibilità lungo tutta la filiera, i dati sulle emissioni e gli obiettivi di (rapida) riduzione di questi ultimi. Non sono presenti informazioni sulle performance economiche e sulla *governance* societaria; queste ultime sono però accessibili tramite il sito *web* in cui è valorizzata in misura significativa la sezione dedicata agli investitori e agli altri *stakeholder*.

### 6.3. Osservazioni conclusive

---

Il valore dell'indicatore quantitativo generale (rappresentato dal totale dei punti conseguito dalle 30 aziende esaminate rispetto al totale dei punti disponibili) nell'ambito della nostra matrice di valutazione evidenziava nel 2015 un'attenzione ancora insufficiente da parte delle aziende del campione verso la *disclosure* complessiva (finanziaria e non finanziaria) e, più in generale verso l'esplicazione dei modelli di business adottati. Con riguardo alla *disclosure* finanziaria, il 60% delle aziende del campione non aveva pubblicato un bilancio economico, mentre con riguardo alla comunicazione non finanziaria, il 33,3% non aveva predisposto nel proprio sito alcuna sezione CR o pubblicato documenti di *sustainability reporting*. A tale generale carenza di *disclosure* erano talvolta associate considerevoli lacune nell'utilizzo degli strumenti di comunicazione telematici e/o interattivi sotto il profilo dell'efficacia e della completezza informativa. Nell'intervallo di tempo compreso tra le due rilevazioni, la situazione è cambiata, ed è migliorata: due aziende prima totalmente inattive nella *disclosure* hanno iniziato a pubblicare documenti informativi finanziari, portando il numero di tali aziende da 12 a 14 (si noti, peraltro, che siamo ancora al di sotto del 50%); dal confronto dei valori rilevati nei due esercizi emerge poi che tre aziende hanno iniziato a fornire una *disclosure* non finanziaria in altrettante specifiche sezioni dei propri siti *web* (si tratta di Veronesi, Gesco e Unilever).

Tuttavia, il considerevole incremento nel valore dell'indicatore quantitativo generale del campione (passato, come si è visto, da 114 punti nel 2015 a 142 punti nel 2016) è stato generato soprattutto dai progressi conseguiti nell'ambito dell'efficacia nell'utilizzo degli strumenti di comunicazione telematici e/o interattivi e dei relativi impatti in termini di completezza informativa: il valore medio dell'indicatore "Completezza ed efficacia della sezione CR del sito" è infatti passato da 1,47 nel 2015 a 2,15 nel 2016 (si consideri che il punteggio attribuibile a ciascun sito oscillava tra un minimo di "0" e un massimo di "3", risultando la mediana pari a 1,5).

Tale dinamica ha quindi elevato evidentemente anche il valore medio dell'indicatore generale, passato da 3,8 nel 2015 a 4,73 nel 2016 (con un punteggio massimo attribuibile a ciascuna azienda pari a "9").

Ragionando in termini di trasparenza, sorprende davvero però la scelta "strategica" che nel 2016 ha portato ancora il 53,3% delle aziende del campione a non pubblicare informativa finanziaria e di bilancio nei propri siti *web*. Tale comportamento mal si sposa (ed anzi in taluni casi appare assolutamente incoerente) con quello adottato rispetto alla *disclosure* CR (fornita sia in report separati sia tramite altri strumenti telematici nei siti *web*), dove le aziende del campione totalmente inattive si sono ridotte al 30%; per quanto attiene a questo tipo di comunicazione, quindi, quasi i tre quarti delle aziende la considerano comunque un elemento ormai imprescindibile: il 70% è un valore elevato, e superiore altresì al 64% rilevato in un analogo studio (sempre relativo alla comunicazione sull'esercizio 2013) su un campione multisetoriale (anch'esso calibrato su fatturato e dipendenti) di 50 principali società quotate in Borsa italiana<sup>8</sup>. Come già accennato, tra l'altro, non è da escludere che talune aziende realizzino processi di rendicontazione non finanziaria o di rilevazione di dati relativi alla CR senza poi pubblicarne i risultati per motivi strategici.

Sembra peraltro ancora opportuno (o comunque più efficace) che le aziende continuino per il momento a elaborare report separati, propri o della capogruppo (nel nostro caso, pubblicati dal 53,3% del campione), almeno finché tecnologia informatica e consapevolezza (si legga, dimestichezza) del pubblico non si sviluppino al punto da garantire medesimi risultati in termini, da un lato, di completezza e accuratezza delle informazioni e, dall'altro, di accessibilità e fruibilità di queste da parte degli *stakeholder*.

---

8 FNC, "Rendicontazione non finanziaria e asseverazione dei report di *corporate responsibility* nelle società quotate. Dinamiche internazionali e confronto con la situazione italiana su diffusione, tipologie, standard adottati e provider dell'attività di asseverazione", febbraio, 2015.

### 6.3.1. Buone prassi adottate da aziende del campione

Nella panoramica generale sui risultati dell'indagine e nei singoli commenti sui casi delle sei aziende di cui si sono visionati con accuratezza sezioni e report CR, è possibile attribuire un buon risultato complessivo alle strategie di comunicazione (finanziaria e non finanziaria) di Barilla, Bunge Company, Cremonini, Ferrero, Granarolo Gruppo Granlatte, Gruppo Casillo, Mondelez Int., Gruppo Nestlé e Gruppo Unilever, realtà che, nell'ambito della matrice di valutazione, hanno ottenuto un punteggio pari o superiore a 7/9.

Tra le pratiche adottate nello specifico, segnaliamo l'efficacia dell'approccio per il quale le strategie di sostenibilità, le iniziative ambientali o di responsabilità sociale sono riportate nei bilanci all'interno della sezione dedicata alla relazione degli amministratori: si tratta di un approccio diffuso in ambito internazionale e compatibile con le previsioni del decreto legislativo n. 254/2016 sulla *disclosure* non finanziaria. È apparsa poi molto efficace la pratica di fissare i *target* annuali e di offrirne agli *stakeholder* puntuali valutazioni relative al progresso delle iniziative che li perseguono (come nel caso di Mondelez).

Altra soluzione che a nostra opinione accresce l'efficacia della comunicazione delle aziende del settore (le cui grandi realtà, generalmente, operano in molteplici Paesi e in svariati altri settori merceologici) e la fruibilità della stessa da parte degli *stakeholder*, è quella di strutturare il dominio della capogruppo o della controllante in modo da veicolare l'utente a siti riconducibili ai singoli marchi in ciascuno dei Paesi in cui il gruppo sia presente, includendo poi nei singoli siti nazionali l'informativa finanziaria e non finanziaria di dettaglio (come nel caso di Perfetti Van Melle).

È apparso apprezzabile e utile, poi, l'impegno nel produrre tutta l'informativa nella lingua di ciascun Paese in cui l'azienda sia presente (Lavazza).

Sebbene si tratti di un approccio tecnico tra i più recenti e implichi anche un certo ulteriore impiego di risorse in una nuova impostazione e articolazione dei processi di rendicontazione, il passaggio da un processo di *sustainability reporting* a un processo di *integrated repor-*

*ting* potrebbe rivelarsi un ottimo investimento (come nel caso di Cassillo), approccio che sembrerebbe idoneo a favorire anche lo sviluppo dell'architettura del sito (nel caso di specie, con particolare riguardo alla sinteticità e alla fruibilità dello stesso).

Come in tutti i settori, ma specialmente in quello agroalimentare, è apparso infine fondamentale condurre una *disclosure* di dettaglio sulla catena di produzione e sulla filiera rispetto alle variabili di sostenibilità produttiva e ambientale (come nel caso, tra gli altri, di Is Holding).

### 6.3.2. Principali carenze riscontrate

Oltre la metà delle aziende del campione hanno partecipato ad EXPO come sponsor, o vi hanno presenziato in spazi espositivi dedicati, o hanno lanciato iniziative e campagne di *marketing* richiamandosi all'Esposizione Universale. Tutte le maggiori aziende/gruppi per fatturato sono state coinvolte a vario titolo nell'Esposizione (con alcune sostanziali differenze di approccio, come nel caso di Barilla). Anche rispetto a tali iniziative si è però notata una certa contraddizione tra la volontà di proporsi come soggetto trasparente e, nel contempo, la pratica di non rendere disponibili (o rendere disponibili in modo poco accessibile) l'informativa economico-finanziaria: nel 2016, cinque tra le prime dieci aziende per fatturato non hanno pubblicato il bilancio nel proprio sito (nel 2015 se ne contavano addirittura sette tra le prime dieci).

Appaiono gravi poi alcuni errori nell'impostazione dei siti (anche sposando la concezione per la quale l'efficacia di tale attività passi attraverso la capacità di ciascuna azienda di strutturare il proprio spazio *web* in funzione delle sue specificità e del modello di business adottato): in particolare, la mancanza della sezione "Investor relations" nei siti *web* di alcune società quotate e l'indisponibilità dei siti nella versione in lingua inglese.

In alcuni casi appare inspiegabile che non siano apportati taluni minimi accorgimenti rivolti ad aumentare l'efficacia della comunicazione aziendale; in particolare, ci si è imbattuti in aziende del campione di cui non esisteva un sito Internet: ora, pur ammesso che possano esser-

vi circostanze di risorse limitate per lo sviluppo di un sito dedicato alla controllata (ancorché per aziende di tali dimensioni ciò appaia inverosimile), basterebbe registrarne soltanto il dominio tramite il quale poi accedere al sito della controllante o della capogruppo (come in effetti si è riscontrato in altre circostanze).

Per aziende di tali dimensioni, stupisce inoltre (in negativo) che talvolta siano indicati i link dei documenti di rendicontazione (finanziari e non finanziari) ma che poi questi ultimi risultino inaccessibili o, viceversa, che tali documenti, sebbene redatti e pubblicati, non siano indicati con chiarezza e risultino nascosti in meandri del sito difficilmente raggiungibili (quando addirittura non pubblicati in domini diversi da quelli del gruppo e riconducibili a una associazione o a un altro soggetto economico).

Infine, ci hanno lasciato un po' perplessi quei casi in cui i siti non fornivano alcuna informazione sull'azienda/gruppo e/o sui suoi processi organizzativi, gestionali e produttivi, ma rinviavano unicamente ai suoi marchi e prodotti, pubblicando informazioni di fidelizzazione o iniziative di *marketing*, anche interessanti ma accessorie o assolutamente secondarie rispetto alle tematiche economiche e produttive cui la *disclosure* aziendale, per motivi del tutto evidenti, va invece principalmente rivolta.

## 6.4. Appendice

### 6.4.1. Aziende/gruppi esaminati (Società, dipendenti e fatturati al 31 dicembre 2013)

#### In ordine decrescente del numero di dipendenti ("Nd")

Nd	Nf	Ragione sociale	Dipendenti
1	1	Gruppo Parmalat (Gruppo Lactalis)*	16.352
2	6	Perfetti Van Melle	14.175
3	2	Gruppo Cremonini	8.806
4	3	Barilla (Holding)	8.106
5	4	Veronesi (Holding)	7.235
6	5	Ferrero	6.114
7	8	Nestlé Italia (Gruppo Nestlé)*	3.979
8	13	Nestlé Italiana (Gruppo Nestlé)*	3.419
9	11	Luigi Lavazza	3.289
10	17	Gruppo Conserve Italia Soc. Coop. Agric.	3.093
11	10	Gruppo Lactalis Italia (Gruppo Lactalis)*	3.069
12	24	Massimo Zanetti Beverage Group	2.745
13	15	Granlatte Soc. Coop. Agric.	2.089
14	16	Gruppo Granarolo (Gruppo Granlatte Soc. Coop. Agric.)*	2.071
15	26	Conserve Italia Soc. Coop. Agric. (Gruppo Conserve)*	1.980
16	20	Egidio Galbani (Gruppo Lactalis Italia-Gruppo Lactalis)**	1.831
17	22	Parmalat (Gruppo Parmalat-Gruppo Lactalis)**	1.768
18	27	IS Holding (Grandi Salumifici Italiani)*	1.715
19	19	Granarolo (Gruppo Granarolo - Gruppo Granlatte)**	1.274
20	14	Big (Gruppo Lactalis)*	1.035
21	12	Marr (Gruppo Cremonini)*	1.034
22	30	La Doria	833
23	25	Bolton Alimentari	757
24	7	Gesco Consorzio Cooperativo	605
25	18	Kraft Food Italia Intell. Prop. (Gruppo Mondelez Int.)***	563
26	9	Unilever Italia Mkt Operations (Gruppo Unilever)*	540
27	21	Mondelez Italia (Mondelez Int.)*	360
28	23	Gruppo Casillo Partecipazioni	266
29	29	Bunge Italia (Bunge Company)*	135
30	28	Casillo Commodities (Gruppo Casillo)*	6
<b>Totale</b>			<b>99.244</b>

\* controllata

\*\* controllata di secondo livello

\*\*\* incorporata di Mondelez Int.

**In ordine decrescente del valore di fatturato ("Nf")**

<b>Nf</b>	<b>Nd</b>	<b>Ragione sociale</b>	<b>Fatt (€/000)</b>
1	1	Gruppo Parmalat (Gruppo Lactalis)*	5.350.000
2	3	Gruppo Cremonini	3.439.816
3	4	Barilla (Holding)	3.198.483
4	5	Veronesi (Holding)	2.832.398
5	6	Ferrero	2.696.844
6	2	Perfetti Van Melle	2.406.200
7	24	Gesco Consorzio Cooperativo	1.499.090
8	7	Nestlé Italia (Gruppo Nestlé)*	1.427.157
9	26	Unilever Italia Mkt Operations (Gruppo Unilever)*	1.405.429
10	11	Gruppo Lactalis Italia (Gruppo Lactalis)*	1.391.586
11	9	Luigi Lavazza	1.340.110
12	21	Marr (Gruppo Cremonini)*	1.331.891
13	8	Nestlé Italiana (Gruppo Nestlé)*	1.185.619
14	20	Big (Gruppo Lactalis)*	1.008.423
15	13	Granlatte Soc. Coop. Agric.	1.007.616
16	14	Gruppo Granarolo (Gruppo Granarolo Soc. Coop. Agric.)*	992.891
17	10	Gruppo Conserve Italia Soc. Coop. Agric.	962.863
18	25	Kraft Food Italia Intell. Prop. (Gruppo Mondelez Int.)***	914.204
19	19	Granarolo (Gruppo Granarolo - Gruppo Granlatte)**	875.082
20	16	Egidio Galbani (Gruppo Lactalis Italia-Gruppo Lactalis)**	870.544
21	27	Mondelez Italia (Mondelez Int.)*	865.786
22	17	Parmalat (Gruppo Parmalat-Gruppo Lactalis)**	856.799
23	28	Gruppo Casillo Partecipazioni	820.551
24	12	Massimo Zanetti Beverage Group	808.079
25	23	Bolton Alimentari	719.113
26	15	Conserve Italia Soc. Coop. Agric. (Gruppo Conserve)*	664.391
27	18	IS Holding (Grandi Salumifici Italiani)*	656.141
28	30	Casillo Commodities (Gruppo Casillo)*	624.828
29	29	Bunge Italia (Bunge Company)*	613.538
30	22	La Doria	604.371
<b>Totale</b>			<b>43.369.843</b>

\* controllata    \*\* controllata di secondo livello    \*\*\* incorporata di Mendelez Int.

## 6.4.2. Riferimenti normativi

- › Decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254, *Attuazione della direttiva 2014/95/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 ottobre 2014, recante modifica alla direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi dimensioni.*
- › Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 ottobre 2014, n. 95, *recante modifica della direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi dimensioni.*
- › Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 giugno 2013, n. 34, *relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio.*
- › Commissione europea, "Impact assessment accompanying the document 'Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large companies and groups'", Commission staff working document, 16 aprile, 2013.
- › Decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 32, *Attuazione della direttiva 2003/51/CE che modifica le direttive 78/660, 83/349, 86/635 e 91/674/CEE relative ai conti annuali e ai conti consolidati di taluni tipi di società, delle banche e altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione.*
- › Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 giugno 2003, n. 51, *che modifica le Direttive 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE relative ai conti annuali e ai conti consolidati di taluni tipi di società, delle banche e altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione.*

### 6.4.3. Bibliografia economica e tecnica

- › Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), “Direttiva 2014/95/UE sulla disclosure non finanziaria e sulla diversità nella composizione degli organi di amministrazione, gestione e controllo. Approccio operativo, prassi aziendali e ruolo dei professionisti”, giugno 2016.
- › Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), “Informativa di sostenibilità nella comunicazione obbligatoria d'impresa – Risultati dell'indagine sull'applicazione nei bilanci delle società quotate del documento del CNDCEC ‘La relazione sulla gestione dei bilanci d'esercizio alla luce delle novità introdotte dal D. Lgs. 32/2007 – Informativa sull'ambiente e sul personale’, del marzo 2009”, dicembre 2010.
- › Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), “La relazione sulla gestione – Art. 2428 codice civile – La relazione sulla gestione dei bilanci d'esercizio alla luce delle novità introdotte dal D. Lgs. 32/2007 – Informativa sull'ambiente e sul personale”, marzo 2009.
- › Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), “La relazione sulla gestione – art. 2428 codice civile – La relazione sulla gestione dei bilanci d'esercizio alla luce delle novità introdotte dal D. Lgs. 32/2007”, gennaio 2009.
- › CREM e Adelphi, “The State of Play in Sustainability Reporting in the European Union”, 2011.
- › IFAC-IAASB, International Standard on Assurance Engagement (ISAE) 3000 (Revised), 2004.
- › United Nations Environment Programme (UNEP) Finance Initiative e Principles for Responsible Investment (PRI), “Universal Ownership: Why Environmental Externalities Matter to Institutional Investors”, 2011.
- › US-SIF Foundation, “Report on US Sustainable, Responsible and Impact Investing Trends 2014”, 2014.
- › US-SIF Foundation, “Report on US Sustainable, Responsible and Impact Investing Trends 2012”, 2012.

#### 6.4.4. Standard e linee guida internazionali di rendicontazione e download

Standard e linee guida esaminati nella ricerca:

- › Global Reporting Initiative, “GRI Sustainability Reporting Guidelines”, ultima versione, “G4”, 2013 (<https://www.globalreporting.org/reporting/g4/Pages/default.aspx>)
- › Nazioni unite, Global Compact (<http://www.unglobalcompact.org/AboutTheGC/TheTenPrinciples/index.html>)

Altri standard e linee guida richiamati nella relazione alla direttiva 2014/95/UE:

- › Nazioni unite, “Guiding Principles on Business and Human Rights”, 2011 ([http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR\\_EN.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf))
- › Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), “Guidelines for Multinational Enterprises”, ultima versione, 2011 (<http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf>)
- › International Organization for Standardization (ISO), ISO 26000 “Social responsibility”, ultima versione, 2010 ([http://www.iso.org/iso/catalogue\\_detail?csnumber=42546](http://www.iso.org/iso/catalogue_detail?csnumber=42546))
- › Unione europea, Eco-Management and Audit Scheme (EMAS), ultima versione, 2009 ([http://ec.europa.eu/environment/emas/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm))
- › International Labour Organization (ILO), “Tripartite declaration of principles concerning multinational enterprises and social policy”, ultima versione, 2006 ([http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed\\_emp/---emp\\_ent/---multi/documents/publication/wcms\\_094386.pdf](http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/---multi/documents/publication/wcms_094386.pdf))



## 7. Capitolo settimo - Profili giuslavoristici

---

di Jessica Nespoli

### 7.1. Il rapporto di lavoro nel settore agricolo: tra disciplina nazionale e contrattazione collettiva

---

Il settore agricolo ha da sempre scontato una sostanziale assenza di partecipazione nel panorama giuslavoristico italiano, vivendo all'ombra di un diritto del lavoro che, nato sulla scia della Rivoluzione Industriale, è stato prevalentemente improntato alla soddisfazione delle esigenze di tutela del lavoro in fabbrica<sup>1</sup>.

Una trascuratezza, dunque, dovuta più ad una connotazione insita nella storia del diritto del lavoro, che alla scarsa rilevanza del numero di occupati del settore<sup>2</sup>, in cui a ben vedere è *“cresciuta costantemente l'utilizzazione del lavoro subordinato, creando, con ciò, i presupposti per l'applicazione del diritto del lavoro e la diffusione della contrattazione collettiva”*<sup>3</sup>.

In virtù della particolarità del settore, esposto in maniera significativa alla stagionalità ed ai rischi derivanti dalle condizioni atmosferiche, si è sviluppata una normativa lavoristica di carattere speciale, tanto a livello nazionale quanto sul piano della contrattazione collettiva.

---

1 Al riguardo si veda R. DEL PUNTA nella Prefazione al volume di L. PELLICCIA, *Il rapporto di lavoro in agricoltura*, Maggioli Editore, 2014.

2 Dal report ISTAT *Italia in cifre*, redatto in occasione del 150° anniversario dell'Unità d'Italia, emerge come nel 1861 il 70% della popolazione fosse occupato nel settore agricolo, rimanendo su quote elevate (42%) fino al secondo dopoguerra. Con lo sviluppo industriale degli anni Sessanta ha avuto inizio l'inversione di tendenza che ha modificato la distribuzione degli occupati fra i diversi settori, avviando una progressiva e considerevole contrazione degli addetti nel settore primario.

3 R. DEL PUNTA, *op.cit.*

Ed invero è alla contrattazione decentrata<sup>4</sup>, più vicina alle esigenze e alle specificità del territorio, che è stata demandata gran parte della regolamentazione del settore, trovando *“nella dimensione provincia-territorio il punto di connessione per rispondere ai caratteri strutturali del settore produttivo e alla morfologia del mercato del lavoro”*<sup>5</sup>. Risultano significativi, a tal proposito, gli avvisi comuni in materia di lavoro e previdenza, sottoscritti a partire dal 2004<sup>6</sup> dalle confederazioni di rappresentanza dei datori di lavoro del settore agricolo e del mondo delle cooperative, d'intesa con i sindacati dei lavoratori, al fine di promuovere una serie di misure condivise da tutti gli attori del settore per il rilancio dell'occupazione, l'emersione del lavoro sommerso, il riordino del sistema contributivo, l'attuazione della semplificazione degli adempimenti e la riduzione del cuneo fiscale.

La peculiarità della normativa agricola è evidente anche sul piano della legislazione nazionale, poiché il settore si sottrae ai limiti posti al contratto a tempo determinato, conserva una disciplina speciale sul ricorso al lavoro accessorio mediante *voucher*, e dispone di particolari istituti contrattuali, mutuati dagli usi e dalle consuetudini, riguardanti prestazioni di manodopera che non possono essere ricondotte all'alveo del lavoro subordinato.

A tal proposito, occorre precisare che non tutti i lavori svolti nel settore agricolo comportano l'assunzione del lavoratore o la corresponsione di una retribuzione: esistono una serie di contratti che danno luogo a rapporti di tipo associativo, o semplicemente basati sullo scambio

4 Ci si riferisce in particolare al contratto provinciale, che viene stipulato in un tempo intermedio nell'arco di vigenza del CCNL, anche al fine di consentire un adeguamento dei salari biennale piuttosto che quadriennale. Le materie demandate alla contrattazione provinciale sono specificamente elencate nel contratto collettivo nazionale. Viene prevista, inoltre, la possibilità di integrare ulteriormente il contratto nazionale, attraverso accordi collettivi di secondo livello, per settori o comparti produttivi che richiedono particolari esigenze di regolamentazione, individuati dalle parti a livello nazionale.

5 G. ROTELLA, *La contrattazione collettiva del settore agricolo tra passato e futuro*, in *AE. Agricoltura|Alimentazione|Economia|Ecologia*, n. 13/2013.

6 Si fa riferimento alle intese sottoscritte dalle parti sociali del settore agricolo, con le quali si invita il Governo ad intraprendere le azioni necessarie volte al rilancio produttivo e dell'occupazione del settore. In particolare: *“Avviso comune in materia di emersione del lavoro irregolare in agricoltura”*, 2004; *“Avviso comune in materia di emersione del lavoro nero e sommerso in agricoltura”*, 2007; *“Avviso comune in materia di lavoro e previdenza in agricoltura”*, 2009; *“Avviso comune in materia di lavoro e previdenza in agricoltura”*, 2012.

reciproco di manodopera a titolo volontario e di mutuo aiuto. È il caso, ad esempio, delle prestazioni svolte da parenti ed affini a titolo meramente occasionale, disciplinate dall'art. 74 del D. Lgs. n. 276/2003, che non prevedono la corresponsione di un compenso e vengono considerate *“prestazioni che esulano dal mercato del lavoro, non riconducibili né allo schema del lavoro subordinato, né allo schema del lavoro autonomo, per le quali non sorge alcuna obbligazione contributiva nei confronti degli Enti previdenziali”*<sup>7</sup>.

Alla luce di quanto detto, si possono classificare le figure professionali presenti nel settore in tre macro gruppi, di cui si approfondiranno le principali caratteristiche nel corso della trattazione: i lavoratori subordinati, all'interno dei quali rientrano gli operai agricoli, gli impiegati, i quadri e i dirigenti; i lavoratori assimilati, cui appartengono i partecipanti individuali o familiari ed i piccoli coloni; i lavoratori autonomi, che comprendono i piccoli coltivatori diretti, gli imprenditori agricoli professionali e le relative forme associative quali mezzadria, colonia parziaria e soccida.

### **7.1.1. Lavoratori subordinati e assimilati**

La categoria dei lavoratori agricoli subordinati è composta da coloro che prestano la propria opera manuale, dietro corrispettivo, per la coltivazione di fondi o l'allevamento di bestiame e per le attività connesse, a favore di un'azienda agricola o di altro soggetto che svolge attività agricola<sup>8</sup>.

Sebbene non manchino nel settore figure professionali che svolgono attività impiegate o che rivestono ruoli dirigenziali, il maggior numero dei lavoratori dipendenti afferisce alla categoria degli operai agricoli.

Nel settore si contano undici diversi contratti collettivi nazionali a seconda dello specifico ambito di applicazione o comparto produttivo,

<sup>7</sup> IPSOA Guide e Soluzioni, *Lavoro 2016*, Wolters Kluwer, 2016.

<sup>8</sup> INPS, *Lavoro dipendente agricolo*, <http://www.inps.it/portale/default.aspx?lastMenu=6243>.

tuttavia, a titolo esemplificativo, si farà riferimento di seguito al contratto collettivo degli operai agricoli, in vigore fino al 2017.

L'art. 12 del D. Lgs. n. 375/1993 opera una distinzione all'interno della categoria tra operai a tempo determinato (OTD) e operai a tempo indeterminato (OTI)<sup>9</sup>, la cui definizione viene fornita dall'art. 21 del CCNL sopra citato.

Sono considerati operai a tempo determinato: i lavoratori assunti per l'esecuzione di attività di breve durata, stagionali, di carattere saltuario, o per la sostituzione di lavoratori assenti con diritto alla conservazione del posto; gli operai ingaggiati per lo svolgimento di più lavori stagionali o più fasi lavorative, ai quali le aziende sono tenute a garantire almeno 100 giornate di lavoro annue, con l'indicazione dei periodi di impiego presumibili per i quali l'operaio è tenuto a garantire la sua disponibilità; gli operai assunti con contratto di lavoro a termine con una durata superiore a 180 giorni di lavoro effettivi da svolgersi nell'ambito di un unico rapporto di lavoro.

Sono invece operai a tempo indeterminato i lavoratori assunti con contratto senza apposizione di un termine, che prestano la propria opera alle dipendenze di una o più imprese agricole, e gli ex salariati fissi assunti prima del 1 settembre 1972<sup>10</sup>.

All'interno della categoria degli operai agricoli, la contrattazione collettiva ha previsto la classificazione dei lavoratori per aree professionali, sulla base del livello di specializzazione e del relativo trattamento economico.

Appartengono alla prima area gli operai specializzati, in possesso di titoli riconosciuti e di conoscenze e capacità professionali specifiche, per i quali il CCNL stabilisce un minimo salariale di 1.250,00 euro. Rientrano nella seconda area gli operai qualificati, che svolgono compiti esecutivi non complessi, con un salario minimo fissato a 1.140,00 euro, mentre appartengono alla terza area gli operai comuni adibiti a

9 Si evidenzia come la dicitura OTI e OTD abbia sostituito la tradizionale distinzione tra salariati fissi e braccianti avventizi.

10 A far data dall'entrata in vigore della L. 8 agosto 1972, n. 457, rubricata "Miglioramenti ai trattamenti previdenziali ed assistenziali nonché disposizioni per la integrazione del salario in favore dei lavoratori agricoli", sono considerati operai agricoli a tempo indeterminato i salariati fissi e gli altri lavoratori che svolgono più di 180 giornate lavorative presso la stessa azienda.

mansioni generiche, che non necessitano di una qualifica specifica o di particolari competenze professionali, per i quali il salario minimo è stabilito nella misura di 850,00 euro.

La definizione dei salari contrattuali è comunque rimessa alla contrattazione provinciale, che tuttavia non può derogare *in peius* ai minimi di area assicurati a livello nazionale<sup>11</sup>.

Con esclusivo riguardo agli operai a tempo indeterminato, il contratto provinciale può prevedere che una quota parte della retribuzione venga corrisposta in beni in natura e che siano concessi al lavoratore e alla propria famiglia l'alloggio e gli annessi. Qualora non sia possibile fornire un'abitazione al lavoratore, il contratto provinciale stabilisce l'importo equivalente da erogare a titolo di trattamento sostitutivo.

Agli operai a tempo determinato spetta quale corrispettivo degli istituti riconosciuti agli operai a tempo indeterminato (festività, ferie, tredicesima e quattordicesima mensilità), il terzo elemento della retribuzione, nella misura percentuale del 30,44% del salario contrattuale definito dal contratto provinciale.

In relazione al periodo di prova, il CCNL individua durate differenti a seconda che si tratti di operai assunti con rapporto di lavoro a termine o a tempo indeterminato.

Nel primo caso, per i contratti di durata superiore a 30 giorni, il periodo di prova è pari a 2 giorni, mentre per i lavoratori a tempo indeterminato è stabilito in funzione dell'area professionale di appartenenza<sup>12</sup>.

In maniera analoga agli altri settori, durante il periodo di prova le parti possono esercitare in qualunque momento la facoltà di recedere liberamente dal contratto senza obbligo di preavviso.

Il CCNL provvede inoltre a determinare l'orario di lavoro, stabilito nella misura di 39 ore settimanali, computabili anche come orario medio

<sup>11</sup> Fa eccezione l'apprendistato professionalizzante, secondo quanto previsto dall'“*Accordo del settore agricolo per la disciplina dell'apprendistato professionalizzante*” sottoscritto dalle parti sociali per recepire le disposizioni normative di cui al D. Lgs. 14 settembre 2011, n. 167, “*Testo unico dell'apprendistato*”, che prevede la possibilità di inquadrare gli apprendisti fino a due livelli inferiori rispetto a quello di destinazione finale.

<sup>12</sup> Nello specifico, la durata del periodo di prova sarà pari a 26 giorni lavorativi per gli operai classificati nella prima area, a 20 giorni per quelli appartenenti alla seconda e a 14 giorni per la terza.

per un periodo massimo di 12 mesi, attraverso una distribuzione per compensazione delle ore eccedenti.

Tale variabilità è consentita fino ad un tetto massimo di 44 ore settimanali ed un limite annuo di 85 ore, rimettendo alla contrattazione provinciale la disciplina di dettaglio e la scelta della distribuzione dell'orario settimanale.

Relativamente al lavoro straordinario, viene stabilito un limite di 3 ore giornaliere e 18 settimanali, con una maggiorazione della retribuzione del 25%, elevata al 40% nel caso di straordinari prestati nei giorni festivi.

Per quanto concerne i periodi di assenza dal lavoro, la contrattazione collettiva disciplina i casi di malattia, infortunio, congedo matrimoniale, congedo per nascita o adozione, frequenza di corsi di formazione e di recupero scolastico, stabilendo il limite massimo dei permessi retribuiti di cui i lavoratori possono avvalersi, ed individuando le circostanze in cui è previsto il diritto alla conservazione del posto per gli operai a tempo indeterminato.

Nello specifico, il lavoratore ha diritto alla conservazione del posto e ad usufruire gratuitamente della casa e degli annessi, ove goduti prima del verificarsi dell'evento, per un massimo di 180 giorni in caso di malattia o infortunio, estendibili fino a 12 mesi qualora si tratti di infortunio sul lavoro.

Sono annoverati tra i permessi retribuiti i 10 giorni di congedo matrimoniale concessi agli operai a tempo indeterminato, e le 200 ore in ottemperanza del diritto allo studio, di cui possono beneficiare sia gli OTI che gli OTD nell'arco di un triennio.

L'art. 38 del CCNL riconosce, inoltre, 2 giorni di permesso retribuito al lavoratore padre per la nascita di un figlio e per i casi di adozione o affidamento di un minore.

La tutela della lavoratrice madre in caso di gravidanza e la disciplina dei congedi parentali e dei permessi per malattia del figlio, seguono, invece, quanto disposto a livello nazionale dal D. Lgs. n. 151/2001<sup>13</sup>.

13 La tutela della maternità e paternità dei lavoratori agricoli segue la disciplina generale, ad eccezione di quanto specificamente disposto dall'art. 63 del D. Lgs. 26 marzo 2001, n. 151, "Testo unico delle disposizioni legislative in materia di tutela e sostegno della maternità e della paternità" in

Accanto al lavoro subordinato in senso stretto, esistono nel settore agricolo una serie di rapporti di scambio che non comportano l'assunzione del lavoratore, ma la stipula di un contratto attraverso il quale lo stesso si obbliga a svolgere determinate attività, in maniera sostanzialmente autonoma, a fronte della corresponsione di una quota del prodotto ottenuto, in luogo della normale retribuzione.

Si tratta di categorie assimilate al lavoro dipendente, soprattutto ai fini assicurativi e previdenziali, poiché prevedono l'insorgere dell'obbligo contributivo in capo al datore di lavoro.

Appartengono ai lavoratori assimilati i compartecipanti individuali o familiari, che si assumono l'onere di coltivare un terreno altrui, con apporto del proprio lavoro o del proprio nucleo familiare, al fine di curare l'intero ciclo colturale o parte dello stesso.

Il terreno e le attrezzature necessarie sono generalmente fornite dal proprietario del fondo, tuttavia può essere pattuito il concorso del compartecipante alle spese di conduzione, fino al 50% del totale, purché in tal caso il compenso spettante non sia stabilito in misura inferiore al 60% del prodotto ottenuto.

Il proprietario del terreno è tenuto inoltre a comunicare, nell'ambito della denuncia trimestrale per la manodopera, le giornate di lavoro effettivamente svolte dal compartecipante individuale, che in tal modo acquisisce i diritti dell'operaio agricolo stagionale<sup>14</sup>.

Occorre precisare che la compartecipazione agricola è una tipologia contrattuale caduta in disuso, alla quale si ricorre raramente e solo per determinate attività. È il caso della raccolta delle olive o dell'uva, che vengono appositamente disciplinate dalla contrattazione provinciale, in quanto limitate a specifici territori.

Rientrano nella categoria dei lavoratori assimilati, infine, i piccoli coloni, che stipulano con il proprietario terriero un contratto avente ad oggetto la conduzione del fondo o l'allevamento del bestiame, per un numero di giornate lavorative non superiore alle 119. Anche i picco-

---

relazione alle modalità di calcolo delle prestazioni. Il diritto al congedo di maternità spetta sia alla lavoratrice a tempo indeterminato, che alla lavoratrice assunta con contratto di lavoro a termine, purché possa vantare almeno 51 giorni di iscrizione agli elenchi nominativi nell'anno precedente.

<sup>14</sup> ALPAA - Associazione Lavoratori Produttori Agroalimentari e Ambientali, *Le figure sociali di riferimento*, <http://www.alpaa.it/figure-sociali#compartecipante>.

li coloni beneficiano delle medesime prestazioni previdenziali degli operai agricoli a tempo determinato.

### **7.1.2. Lavoratori autonomi e associati**

Nel settore agricolo una quota rilevante degli addetti svolge la propria attività in forma autonoma o associata, fermo restando, dal punto di vista previdenziale, l'assoggettamento all'obbligo contributivo al pari dei lavoratori subordinati ed assimilati<sup>15</sup>.

Appartiene alla categoria dei lavoratori autonomi sia chi svolge la propria attività come coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale (IAP), sia chi intrattiene rapporti di tipo associativo con il proprietario del fondo o del bestiame, come nel caso di mezzadri, coloni parziari e soccidari.

Dal combinato disposto dell'art. 2 della L. n. 1047/1957 e degli artt. 2, 3, 33 della L. n. 9/1963, sono considerati coltivatori diretti i proprietari, gli affittuari, gli enfiteuti e gli usufruttuari, i miglioratari, gli assegnatari, i pastori e gli altri comunque denominati, che direttamente e abitualmente si dedicano alla manuale coltivazione dei fondi o all'allevamento ed al governo del bestiame<sup>16</sup>, per i quali il fabbisogno lavorativo annuo sia superiore a 104 giornate e l'apporto di lavoro del nucleo familiare faccia fronte ad almeno un terzo di esso. Inoltre, si ritiene che il requisito dell'abitualità sussista qualora l'attività venga svolta in maniera esclusiva o prevalente, ovvero impegni il lavoratore per il maggior periodo di tempo nell'anno e costituisca la maggior fonte di reddito<sup>17</sup>.

<sup>15</sup> L'estensione delle tutele previdenziali alle figure professionali appartenenti alla categoria dei lavoratori autonomi agricoli, quali coltivatori diretti, mezzadri e coloni, è avvenuta con la L. 26 ottobre 1957, n. 1047, "Estensione dell'assicurazione per invalidità e vecchiaia ai coltivatori diretti, mezzadri e coloni". Successivamente, con la L. 2 agosto 1990, n. 233, "Riforma dei trattamenti pensionistici dei lavoratori autonomi", tali tutele sono state estese anche agli imprenditori agricoli professionali (ex imprenditori agricoli a titolo principale).

<sup>16</sup> Art. 2, L. n. 1047/1957.

<sup>17</sup> Art. 2, L. 9 gennaio 1963, n. 9, rubricata "Elevazione dei trattamenti minimi di pensione e riordinamento delle norme in materia di previdenza dei coltivatori diretti e dei coloni e mezzadri".

Assume invece la qualifica di imprenditore agricolo professionale, ai sensi dell'art. 1 della L. n. 99/2004, chi, in possesso di adeguate conoscenze e competenze professionali, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. almeno il 50% del proprio tempo di lavoro e ne ricavi almeno il 50% del proprio reddito globale<sup>18</sup>.

La figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP) ha sostituito quella di imprenditore agricolo a titolo principale (IATP) di cui alla L. n. 153/1975, in base alla quale veniva attribuita tale qualifica al soggetto che dedicasse all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavasse dall'attività medesima almeno i due terzi del proprio reddito globale da lavoro<sup>19</sup>.

Per quanto concerne i lavoratori associati, occorre precisare che la L. n. 203/1982 ha previsto la progressiva conversione dei contratti agrari in contratti di affitto, ponendo il divieto di stipulare nuovi contratti di mezzadria<sup>20</sup>, di colonia parziaria, di soccida con conferimento di pascolo, di soccida parziaria e di compartecipazione agricola, ad eccezione di quella stagionale<sup>21</sup>. Tuttavia, restano validi anche in deroga alle norme vigenti in materia di contratti agrari, gli accordi, anche non aventi natura transattiva, stipulati fra le parti stesse in materia di contratti agrari, con l'assistenza delle rispettive organizzazioni professionali agricole maggiormente rappresentative a livello nazionale, tramite le loro organizzazioni provinciali, e le transazioni stipulate davanti al giudice competente<sup>22</sup>. In ogni caso le organizzazioni professionali agricole possono stipulare accordi collettivi in materia di contratti agrari.

18 Ci si riferisce al reddito globale da lavoro, essendo escluse da tale computo le pensioni di ogni genere e gli assegni equiparati, le indennità e le somme percepite per particolari cariche, come espressamente previsto dall'art. 1 della L. 29 marzo 2004, n. 99, recante "*Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura*".

19 La L. n. 233/1990 è intervenuta a modificare la definizione di imprenditore agricolo a titolo principale (IATP), identificando tale figura come il soggetto che si dedica con professionalità all'organizzazione, programmazione e coordinamento dei fattori produttivi. In relazione al requisito del ricavo, l'art. 13 della suddetta legge ha disposto che fosse almeno pari al 75% del reddito da lavoro complessivo, fatta eccezione per l'attività esercitata in territori montani e in zone agricole svantaggiate, per la quale tale percentuale è ridotta al 50%.

20 In precedenza era già stata vietata la stipula di nuovi contratti di mezzadria ai sensi dell'art. 3 della L. 15 settembre 1964, n. 756, "*Norme in materia di contratti agrari*", pur ammettendo la prosecuzione di quelli in corso.

21 Art. 25, L. 3 maggio 1982, n. 203, recante "*Norme sui contratti agrari*".

22 Art. 45, L. 203/1982.

I rapporti di tipo associativo, sebbene si differenzino in relazione all'oggetto della prestazione, sono accomunati dalla qualificazione giuridica del rapporto con il coltivatore del fondo (o l'allevatore), che non è ritenuto un prestatore d'opera subordinato, *“ma un lavoratore autonomo che partecipa alla gestione e agli utili dell'impresa agricola, della quale sopporta anche i rischi, pur restando individualmente titolare dei rapporti e proprietario dei beni confluiti in azienda”*<sup>23</sup>.

Nel caso del contratto di mezzadria, disciplinato dagli artt. 2141-2163 c.c., concedente e mezzadro si associano per la coltivazione di un podere e per l'esercizio delle attività connesse, al fine di dividerne a metà i prodotti e gli utili, salvo la pattuizione di proporzioni diverse. Le spese di conduzione del fondo sono ripartite tra concedente e mezzadro in egual misura, escluse quelle per la mano d'opera, poste a carico del mezzadro salvo diversa disposizione della contrattazione collettiva.

Ai sensi dell'art. 2148 c.c., il mezzadro è tenuto a risiedere stabilmente nel podere con la famiglia colonica, nella casa fornita dal proprietario del fondo, collaborando con il concedente alla direzione tecnica dell'impresa agricola<sup>24</sup>.

Diversamente da quanto previsto per la mezzadria, in cui il mezzadro è obbligato a prestare il proprio lavoro e quello della famiglia colonica, nei contratti di colonia parziaria e soccida l'apporto di lavoro è personale e non sussiste il vincolo di residenza nel podere del concedente. La colonia parziaria segue la disciplina degli artt. 2164-2169 c.c., a mente dei quali il concedente conferisce ad uno o più coloni un fondo da destinare alla coltura e all'esercizio delle attività connesse, al fine di dividerne i prodotti e gli utili ricavati. I criteri di ripartizione sono fissati dall'art. 9 della L. n. 756/1964 nella misura di un quinto a favore del concedente e di quattro quinti a favore del colono, oppure di due quinti a favore del concedente e di tre quinti a favore del colono qualora entrambi si facciano carico in egual misura delle spese

23 L. PELLICIA, *Il rapporto di lavoro in agricoltura*, Maggioli Editore, 2014.

24 Inizialmente, l'art. 2145 c.c. prevedeva che la direzione dell'impresa spettasse esclusivamente al concedente. L'art. 6 della L. n. 756/1964, ha introdotto l'elemento della collaborazione disponendo che *“le parti concordano tutte le decisioni di rilevante interesse, secondo le esigenze della buona tecnica agraria”*. Si ritiene pertanto che la gestione amministrativa resti in capo al concedente, mentre sussista il principio di collaborazione relativamente alla gestione tecnica.

di coltivazione, ad esclusione di quelle di mano d'opera. Tali quote sono modificate proporzionalmente in base alla percentuale di partecipazione del concedente alle spese, fermo restando che la quota di riparto spettante al colono non potrà mai essere inferiore al 50% dei prodotti e degli utili ricavati.

Relativamente al contratto di soccida, disciplinato dagli artt. 2170-2186, soccidante e soccidario si associano per l'allevamento e lo sfruttamento del bestiame e per l'esercizio delle attività connesse, al fine di ripartire i prodotti e gli utili che ne derivano. Il codice civile individua tre tipologie di soccida: la soccida semplice, nella quale il soccidante conferisce il bestiame e il soccidario presta il suo lavoro in relazione alla custodia, all'allevamento e alla lavorazione dei prodotti; la soccida parziaria, nella quale soccidante e soccidario sono comproprietari del bestiame, che viene conferito da entrambi i contraenti secondo proporzioni concordate; la soccida con conferimento di pascolo, nella quale il soccidario conferisce il bestiame e il soccidante mette a disposizione il terreno per il pascolo.

Nel novero dei rapporti che intercorrono tra lavoratori autonomi del settore agricolo, merita, infine, un cenno particolare l'istituto dello scambio di manodopera e servizi, di cui all'art. 2139 c.c.

*“Si tratta di una norma residuale, che riguarda esclusivamente i coltivatori diretti iscritti previdenzialmente come tali all'INPS, e si riferisce a casistiche di tradizionale solidarietà tra coltivatori di uno stesso territorio, che si sostanziano in un reciproco impegno [...] a prestare la loro collaborazione nell'esecuzione di fasi lavorative”<sup>25</sup>*, tipicamente la semina, la vendemmia o la raccolta.

Lo scambio di manodopera non comporta l'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato, né la corresponsione di un compenso, poiché si configura come un contratto nel quale una delle parti fornisce lavoro e/o mezzi, in cambio della restituzione futura di una simile prestazione, anche in tempi e modi differenti.

Dal punto di vista previdenziale, vige anche per i lavoratori autonomi l'obbligo contributivo nei confronti dell'INPS ai fini dell'erogazio-

25 L. PELLICCIA, *op. cit.*

ne delle prestazioni previdenziali, comprese quelle relative alla tutela della maternità e paternità e del diritto ai congedi parentali.

In particolare, le coltivatrici dirette, colone, mezzadre e imprenditrici agricole professionali, beneficiano, ai sensi degli artt. 66 e 68 del D. Lgs. n. 151/2001, di un'indennità di maternità pari all'80% della retribuzione convenzionale, per i due mesi antecedenti la data del parto e per i successivi tre. Tale indennità è corrisposta anche nei casi di adozione o affidamento di minore.

Il D. Lgs. n. 80/2015 ha introdotto un'importante novità al citato art. 66, estendendo la tutela anche ai lavoratori padri, nel caso di morte o grave infermità dell'imprenditrice agricola, oppure nel caso di esclusivo affidamento del bambino al padre. Nelle predette circostanze l'indennità giornaliera di maternità spetta al lavoratore padre, previa presentazione di apposita domanda all'INPS. La medesima tutela è prevista anche nei casi di affidamento ed adozione del minore<sup>26</sup>.

Per quanto concerne i congedi parentali, le lavoratrici autonome hanno diritto, per una durata di 3 mesi entro il primo anno di vita del bambino, a percepire un'indennità pari al 30% della retribuzione convenzionale.

### **7.1.3. Il Jobs Act nel settore agricolo: effetti sulle tipologie contrattuali più utilizzate**

L'intervento del Legislatore di riordino degli assetti contrattuali, avvenuto con il D. Lgs. n. 81/2015, ha apportato numerose novità al diritto del lavoro, sia dal punto di vista di una complessiva revisione delle tipologie contrattuali esistenti, che in relazione alla modifica della disciplina delle mansioni, di cui all'art.2103 c.c.

In particolare, le norme che hanno interessato le tipologie contrattuali più utilizzate nel comparto agricolo, sono quelle relative al lavoro accessorio, alla somministrazione, al *part-time*, all'apprendistato di primo livello e alla possibile prospettiva di fruire del lavoro intermittente.

<sup>26</sup> G. D'IMPERIO, *Le misure di conciliazione di cura, vita e lavoro*, in *Agricoltura*, n. 4/2015.

Indubbiamente, per le particolari caratteristiche del settore e l'esposizione ad eventi imprevedibili che compromettono il regolare svolgimento delle attività, i rapporti di lavoro in agricoltura esulano spesso dalla disciplina generale, come nel caso specifico dei contratti a termine e del lavoro accessorio.

*“Diversamente da quanto comunemente ritenuto, il lavoro agricolo non può essere in via semplicistica etichettato come lavoro saltuario o tantomeno precario, e ciò, se non altro, alla luce del fatto che esiste una forte componente sia di lavoro a tempo indeterminato che di lavoro a tempo determinato stabile e strutturale”<sup>27</sup>.*

Con particolare riferimento al lavoro a tempo indeterminato, occorre sottolineare che, a far data dal 7 marzo 2015, è entrato in vigore il D. Lgs. n. 23/2015 relativo al sistema a tutele crescenti, con il quale è stato introdotto un nuovo regime sanzionatorio per le ipotesi di licenziamento illegittimo dei lavoratori a tempo indeterminato, modificando quanto previsto dall'art. 18 della L. n. 300/1970<sup>28</sup>.

Sostanzialmente si è assistito ad una modulazione delle tutele del lavoratore nei casi di licenziamento, che diventano crescenti nel tempo in base all'anzianità di servizio acquisita. Pertanto, l'importo e la durata dell'indennità risarcitoria prevista in caso di licenziamento illegittimo o ingiustificato, saranno parametrati sulla base della dimensione aziendale, della retribuzione percepita e dell'anzianità di servizio del lavoratore<sup>29</sup>. Viene limitato, inoltre, il campo di applicazione della tutela reintegratoria ai soli licenziamenti nulli, discriminatori, o per insussistenza del fatto contestato, casi per i quali il legislatore ha cercato di garantire una maggiore certezza dell'indennizzo economico, fissato tra le 5 e le 15 mensilità a seconda delle situazioni che possono verificarsi.

<sup>27</sup> *Ibidem*.

<sup>28</sup> Il nuovo sistema si applica ai contratti a tempo indeterminato stipulati a partire dal 7 marzo 2015 e ai casi di conversione dei contratti a tempo determinato o di apprendistato. Restano esclusi i contratti a tempo indeterminato stipulati prima di tale data, ai quali continua ad applicarsi la disciplina previgente.

<sup>29</sup> Più nello specifico, l'indennità risarcitoria in caso di licenziamento illegittimo sarà pari ad: 1 mensilità di retribuzione per ogni anno di servizio, per un minimo di 2 ed un massimo di 6 mensilità, per le aziende che occupano fino a 15 dipendenti; 2 mensilità di retribuzione per ogni anno di servizio, per un minimo di 4 ed un massimo di 24 mensilità, per le aziende con più di 15 dipendenti. Nel caso di licenziamento ingiustificato è prevista un'indennità pari a 2 mensilità per ogni anno di servizio, per un minimo di 4 ed un massimo di 24 mensilità.

In merito all'utilizzo del contratto a tempo determinato nel settore agricolo, occorre operare una distinzione tra le disposizioni che regolano il rapporto di lavoro degli operai e quelle relative ad impiegati, quadri e dirigenti che invece seguono la disciplina comune.

Sono espressamente esclusi dal campo di applicazione degli artt. 19-29 del D. Lgs. n. 81/2015 i rapporti di lavoro tra i datori di lavoro dell'agricoltura e gli operai a tempo determinato, così come definiti dall'art. 12, comma 2, del D. Lgs. n. 375/1993<sup>30</sup>, che continuano pertanto ad essere caratterizzati dalla massima flessibilità e dall'assenza di vincoli di forma, di durata e di proroga.

Ciò in ragione del fatto che il lavoro in agricoltura è soggetto *“a maggiore saltuarietà e minore programmabilità rispetto al lavoro nelle aziende industriali o commerciali, il che comporta il frequente utilizzo di personale a termine di breve durata o stagionale”*<sup>31</sup>.

Ne consegue che la disciplina del rapporto a tempo determinato e la previsione delle ipotesi nelle quali vi si possa ricorrere sono demandate ai contratti collettivi di settore. Con particolare riferimento al CCNL degli operai agricoli, l'assunzione a termine può avvenire: per fronteggiare esigenze di breve durata, a carattere stagionale o saltuario; per l'esecuzione di una determinata fase lavorativa; in sostituzione di lavoratori assenti con diritto alla conservazione del posto; per più lavori stagionali e/o più fasi lavorative, con garanzia di occupazione minima superiore a 100 giornate nell'arco di 12 mesi a far data dall'assunzione; per rapporti di durata superiore a 180 giornate di effettivo lavoro, nell'arco di un unico rapporto continuativo<sup>32</sup>.

Gli operai con contratto a termine assunti per l'esecuzione di lavori di breve durata, stagionali, a carattere saltuario o per lo svolgimento di una fase lavorativa, che prestino più di 180 giornate di effettivo lavoro nell'arco di 12 mesi presso la stessa azienda, hanno diritto alla trasformazione del rapporto a tempo indeterminato, presentando una comunicazione scritta al datore di lavoro, entro 6 mesi dal perfezionamento del requisito delle 180 giornate.

30 Art. 29, D. Lgs. 15 giugno 2015, n. 81, relativo alla *“Disciplina organica dei contratti di lavoro e revisione della normativa in tema di mansioni”*.

31 IPSOA Guide e Soluzioni, *Lavoro 2016*, Wolters Kluwer, 2016.

32 Art. 13, CCNL per gli operai agricoli e florovivaisti, 1 gennaio 2014 – 31 dicembre 2017.

Per quanto concerne il ricorso al *part-time*, il D. Lgs. n. 81/2015 detta delle disposizioni generali, rimandando alla contrattazione di settore la specifica definizione dell'orario di lavoro e delle modalità di fruizione. Nel caso degli operai agricoli, l'art. 17 del CCNL fissa i minimi di durata delle prestazioni a 24 ore settimanali, 72 ore mensili e 500 ore annuali, al di sotto dei quali non è ammessa l'assunzione a tempo parziale, salvo diversa previsione dei contratti provinciali.

Il CCNL consente il ricorso alle prestazioni di lavoro supplementare ove sia giustificato da esigenze organizzative o produttive aziendali, purché nell'anno non venga superata la misura del 25% rispetto all'orario ridotto concordato. Le ore di lavoro supplementare sono retribuite con una maggiorazione del 15%, elevata al 35% qualora si ecceda il limite di cui sopra<sup>33</sup>. In assenza di specifica definizione da parte del contratto collettivo applicato, il D. Lgs. n. 81/2015, prevede che il datore di lavoro possa richiedere al lavoratore lo svolgimento di prestazioni di lavoro supplementare in misura non superiore al 25% delle ore di lavoro settimanali concordate. In tale ipotesi, il lavoratore può rifiutare lo svolgimento del lavoro supplementare, ove giustificato da comprovate esigenze lavorative, di salute, familiari o di formazione professionale<sup>34</sup>. Il CCNL degli operai agricoli stabilisce, inoltre, il numero massimo di ore di lavoro straordinario che possono essere prestate dai lavoratori *part-time*, fissando il limite a 2 ore giornaliere, riproporzionabili in base alla durata ridotta della prestazione e retribuite con una maggiorazione del 25%.

L'inserimento nel contratto di lavoro a tempo parziale delle c.d. clausole elastiche, consente al datore di lavoro di modificare unilateralmente la collocazione temporale della prestazione lavorativa o di aumentarne la durata. Il D. Lgs. n. 81/2015 stabilisce che tali variazioni non possano eccedere il limite massimo del 25% della normale prestazione annua a tempo parziale, con una maggiorazione della retribuzione del 15%, salvo diversa previsione del contratto collettivo.

<sup>33</sup> Art. 17, *Ibidem*.

<sup>34</sup> Art. 6, D. Lgs. n. 81/2015.

Nello specifico, il CCNL degli operai agricoli consente al datore di lavoro di esercitare le clausole elastiche<sup>35</sup> a condizione che ricorrano oggettive esigenze di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo, e che, nel caso di modifica della collocazione temporale della prestazione, tale variazione non si protragga per un periodo continuativo superiore a 6 mesi.

Sebbene la disponibilità del lavoratore ad accettare l'eventuale richiesta di modifica unilaterale dell'orario di lavoro debba risultare da uno specifico patto scritto, stipulato anche contestualmente al contratto, il rifiuto del lavoratore al momento dell'effettiva richiesta non integra gli estremi del giustificato motivo di licenziamento.

Per quanto concerne il trattamento economico dei lavoratori *part-time*, ad essi spettano la retribuzione e gli istituti diretti ed indiretti previsti dal CCNL per le prestazioni ad orario ordinario, parametrati in proporzione all'orario ridotto osservato.

Tra le forme contrattuali più utilizzate nel settore agricolo rientra anche la somministrazione di lavoro, la cui fruizione è ammessa anche a tempo determinato, purché avvenga per ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo.

Il D. Lgs. n. 81/2015 ha per la prima volta introdotto il regime di solidarietà tra utilizzatore e somministratore, prevedendo che agenzia e datore di lavoro sono obbligati in solido alla corresponsione dei trattamenti retributivi e al versamento dei contributi previdenziali, con la possibilità per l'utilizzatore di rivalersi sul somministratore.

Occorre inoltre sottolineare che, ai sensi dell'art. 38 del D. Lgs. n. 81/2015, il contratto di somministrazione che violi l'obbligo di forma scritta è ritenuto nullo, e i lavoratori sono considerati a tutti gli effetti alle dipendenze dell'utilizzatore.

In relazione al limite numerico di lavoratori che possono essere occupati con contratto di somministrazione, il CCNL degli operai agricoli permette la stipula di almeno 2 contratti, cui si aggiunge il 15% delle unità risultanti dal rapporto tra il totale delle giornate di lavoro rileva-

<sup>35</sup> Sebbene la normativa nazionale abbia recentemente abolito la tradizionale distinzione tra clausole elastiche (ampliamento dell'orario di lavoro) e clausole flessibili (variazione della collocazione temporale), il CCNL per gli operai agricoli e florovivaisti fa riferimento alla preesistente dicitura.

te in azienda nell'anno precedente e l'unità equivalente (270 giornate)<sup>36</sup>: il valore così ottenuto rappresenta il numero massimo di prestatori in somministrazione che possono essere utilizzati mediamente in ciascun trimestre dell'anno.

Un ulteriore caso in cui la regolamentazione del settore agricolo si sottrae alla disciplina lavoristica generale riguarda il lavoro accessorio. Giova ricordare che tale tipologia contrattuale, introdotta per la prima volta con l'art. 70 del D. Lgs. n. 276/2003, con riferimento alle attività lavorative di natura meramente occasionale, deve il suo decollo, dopo una prima lunga fase di *impasse*, proprio al settore agricolo, grazie al progetto di sperimentazione avviato in occasione della vendemmia 2008. Il successo che ne è derivato ha permesso di estendere il ricorso al lavoro accessorio a tutti i lavori marginali ad alto rischio di illegalità<sup>37</sup>.

Il D. Lgs. n. 81/2015, in relazione al sistema di pagamento delle prestazioni di tipo accessorio, ha confermato il carattere speciale dei *voucher* in agricoltura, prevedendo espressamente una serie di attività in cui è ammesso fare ricorso al lavoro accessorio e stabilendo l'importo dei buoni lavoro sulla base di un criterio diverso rispetto a quello utilizzato per i *voucher* ordinari.

È possibile quindi utilizzare i buoni lavoro per remunerare prestazioni di natura occasionale rese nell'ambito delle attività agricole di carattere stagionale, effettuate da pensionati e da giovani con meno di 25 anni di età, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado, compatibilmente con gli impegni scolastici, ovvero in qualunque periodo dell'anno, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso l'università<sup>38</sup>, oppure in favore di produttori agricoli con un volume d'affari inferiore a 7.000 euro, senza nessuna limitazione per il prestatore, relativa alla stagionalità e alla categoria soggettiva di appartenenza, purché non risulti iscritto agli elenchi anagrafici dei lavoratori agricoli nell'anno precedente.

36 Art.19, CCNL per gli operai agricoli e florovivaisti.

37 Al riguardo si veda A. ZILLI, *Accessorio a chi? Lavorare per voucher dopo il D. Lgs. n. 81/2015*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, n. 12/2015.

38 Art. 48, D. Lgs. n. 81/2015.

Per quanto concerne il valore dei buoni lavoro, il D. Lgs. n. 81/2015 prevede, per la generalità dei settori, che sia corrisposto un voucher di 10 euro lordi<sup>39</sup> per ogni ora lavorata, mentre fa riferimento all'importo della retribuzione oraria stabilito dal contratto collettivo di settore, per le prestazioni rese in agricoltura.

Rispetto alla disciplina previgente il decreto eleva a 7.000 euro netti il limite massimo del valore dei buoni lavoro che ciascun prestatore può percepire annualmente dalla totalità dei committenti, mentre resta fissato a 2.000 euro netti il compenso massimo che il prestatore può ricevere da ciascun committente.

Diventa inoltre strutturale la previsione sperimentale che consentiva, ai percettori di misure di integrazione salariale o di sostegno del reddito, di effettuare prestazioni di lavoro accessorio nel limite di 3.000 euro annui, con riferimento alla totalità dei committenti.

Il D. Lgs. n. 81/2015, inoltre, ha aperto nuove possibilità per il settore agricolo in relazione al ricorso al lavoro intermittente, consentendo ai datori di lavoro di utilizzare la prestazione lavorativa in modo discontinuo o intermittente secondo le esigenze individuate dai contratti collettivi, anche con riferimento alla possibilità di svolgere le prestazioni in periodi predeterminati nell'arco della settimana, del mese o dell'anno<sup>40</sup>. In assenza di precise disposizioni nel contratto collettivo, i casi di utilizzo del lavoro intermittente saranno individuati con decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

In via generale, possono essere assunti con contratto di lavoro intermittente, a tempo determinato o indeterminato, i giovani entro i 25 anni di età e i lavoratori con più di 55 anni, per un massimo di 400 giornate di effettivo lavoro in un triennio.

Nei periodi in cui non viene utilizzata la prestazione, il lavoratore non matura alcun trattamento economico e normativo, salvo che abbia garantito al datore di lavoro la propria disponibilità a rispondere alle chiamate. In tal caso, deve essere corrisposta al lavoratore un'inden-

39 Ai sensi dell'art. 49 del D. Lgs. n. 81/2015 spettano al prestatore 7,50 euro netti, mentre la differenza di 2,50 euro è ripartita tra INPS, INAIL e contributo per il servizio, rispettivamente nella misura del 13%, 7% e 5%.

40 Art. 13, D. Lgs. n. 81/2015.

nità di disponibilità, il cui importo viene stabilito dalla contrattazione collettiva, fermo restando il minimo fissato per legge con decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Relativamente al contratto di apprendistato di primo livello, attualmente denominato dal D. Lgs. n. 81/2015 “Apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore”, appare lodevole il collegamento che il legislatore ha tentato di creare tra l’istruzione e il mondo del lavoro, considerato che l’apprendistato è uno strumento decisamente sfruttabile nel settore agricolo, per inserire nel mondo del lavoro i giovani iscritti a percorsi di istruzione, formazione o specializzazione tecnica ad indirizzo agrario e simili.

L’intento è quello di far consolidare ed acquisire ai ragazzi maggiori competenze pratiche e tecnico-specialistiche, svolgendo la formazione teorica presso l’istituzione formativa dove risultano iscritti e in parallelo quella di tipo professionale in azienda.

Per le ore di formazione esterna il datore di lavoro non dovrà versare alcun importo a titolo retributivo, mentre per la formazione interna dovrà corrispondere all’apprendista il 10% della retribuzione spettante. Il contratto, stipulabile con giovani di età compresa tra i 15 e i 25 anni, può avere una durata variabile tra i 2 ed i 4 anni, a seconda della durata del percorso di studi in cui il giovane è impegnato.

Per concludere, tra le novità introdotte dal D. Lgs. n. 81/2015 che possono avere, di riflesso, un impatto anche nella gestione dei rapporti di lavoro del comparto agricolo, merita un cenno la nuova disciplina delle mansioni di cui all’art. 2103 c.c.

Con l’art. 3 del D. Lgs. n. 81/2015, è stato integralmente riscritto l’art. 2103 c.c., prevedendo che il lavoratore possa essere assegnato a mansioni appartenenti al livello di inquadramento inferiore, purché rientranti nella medesima categoria legale.

Qualora il lavoratore non sia in possesso delle competenze ritenute necessarie allo svolgimento delle nuove mansioni cui è adibito, occorrerà provvedere all’assolvimento dell’obbligo formativo.

Relativamente al trattamento retributivo ed al livello di inquadramento raggiunto, il lavoratore ha diritto al mantenimento di entrambi gli

elementi, ad eccezione delle voci di retribuzione che riguardano particolari modalità di svolgimento della precedente prestazione lavorativa. Viene rimandata alla contrattazione collettiva la possibilità di disciplinare autonomamente ulteriori casi in cui è consentita l'assegnazione di mansioni inferiori, fermo restando il vincolo di appartenenza alla medesima categoria legale.

Il D. Lgs. n. 81/2015 prevede inoltre la possibilità di stipulare, in sede protetta, accordi individuali di modifica delle mansioni che derogano al mantenimento del livello retributivo, di inquadramento, e di categoria legale, per particolari casi che siano nell'interesse del lavoratore, quali la conservazione dell'occupazione, l'acquisizione di una diversa professionalità o il miglioramento delle condizioni di vita.

#### **7.1.4. Assunzioni congiunte**

Al fine di incentivare i processi di aggregazione tra le imprese e garantire una maggiore stabilità dei rapporti di lavoro, il D.l. n. 76/2013 ha esteso anche al settore dell'agricoltura la possibilità di ricorrere alle assunzioni congiunte, integrando quanto disposto dall'art. 31 del D. Lgs. n. 276/2003, in relazione alla gestione dei rapporti di lavoro nell'ambito dei gruppi d'impresa.

Con il D.M. 27 marzo 2014, sono state definite le modalità di comunicazione di tale tipologia di assunzione, nonché i soggetti obbligati ad effettuarle.

Nello specifico, le imprese agricole, comprese quelle costituite in forma cooperativa, possono procedere all'assunzione congiunta di lavoratori dipendenti qualora appartengano allo stesso gruppo di cui al comma 1 dell'art. 31 del D. Lgs. n. 276/2003, ovvero siano riconducibili allo stesso proprietario o a soggetti legati tra loro da un vincolo di parentela o di affinità entro il terzo grado, o qualora siano imprese legate da un contratto di rete, quando almeno il 50% di esse siano imprese agricole<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> Art. 1, D.M. 27 marzo 2014 in "Attuazione dell'articolo 9, comma 11, del decreto-legge 28 giugno 2013, n. 76, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013, n. 99, in merito alle modalità

L'intento del legislatore è stato quello di fornire alle imprese uno strumento flessibile, che permettesse ai datori di lavoro di assumere nuovi addetti ripartendosene gli oneri, senza tuttavia penalizzare la stabilità di rapporti di lavoro. Ed invero l'assunzione congiunta potrebbe diventare una forma esemplare di flessicurezza, che consentirebbe ai lavoratori, nel caso del settore agricolo già esposti all'imprevedibilità dei fattori climatici, di svolgere la prestazione presso più datori di lavoro, differenziando, in un certo senso, il rischio.

La Circolare INPS n. 131/2015 ha chiarito le procedure e gli adempimenti necessari per effettuare le assunzioni congiunte, in particolare individuando nella figura del c.d. "Referente Unico" il soggetto incaricato alle comunicazioni obbligatorie e agli adempimenti previdenziali, per conto di tutti i co-datori.

Pertanto, le comunicazioni circa l'assunzione, la trasformazione, la proroga e la cessazione del rapporto di lavoro, dovranno essere effettuate: dall'impresa capogruppo, nel caso di gruppi di imprese; dal proprietario, per le imprese riconducibili al medesimo soggetto; da un soggetto tenuto a svolgere le comunicazioni di legge, incaricato da specifico accordo, nel caso di contratto di rete o di imprese riconducibili a soggetti legati da vincolo di parentela o affinità.

## **7.2. Aspetti previdenziali e contributivi**

La tutela previdenziale ed assicurativa del comparto agricolo segue una disciplina che si discosta per molti versi da quella del settore industriale, in considerazione delle caratteristiche economiche del settore, della *ratio* di talune prestazioni erogate, del sistema di riscossione dei contributi e dell'esistenza, al fianco dei tradizionali istituti di diritto pubblico quali INPS ed INAIL, di un ente di natura privata, l'ENPAIA.

---

*operative per le assunzioni congiunte nel settore dell'agricoltura".*

Nello specifico, giova ricordare che fino al 1995 l'ente incaricato dell'accertamento e della riscossione dei contributi agricoli era lo SCAU (Servizio per i Contributi Agricoli Unificati).

A seguito della sua soppressione, la gestione del rapporto assicurativo è passata interamente in capo all'INPS, che attualmente riscuote i contributi per i lavoratori dipendenti ed autonomi, anche per la parte di competenza dell'INAIL. Ne consegue che i datori di lavoro non sono tenuti ad aprire una posizione assicurativa presso l'INAIL, in quanto i relativi contributi vengono riversati all'ente direttamente dall'INPS, ma sono in ogni caso obbligati ad effettuare la denuncia di infortunio e malattia professionale.

Un'ulteriore distinzione in materia previdenziale e assicurativa va operata sulla base delle figure professionali di riferimento: se da un lato per gli operai agricoli viene versato un contributo unificato all'INPS, per gli impiegati, i quadri e i dirigenti, oltre alla contribuzione INPS in vigore per la generalità dei lavoratori, vi è l'obbligo di iscrizione all'EN-PAIA, in sostituzione della tutela INAIL.

Rientra infine tra le particolarità del settore agricolo, l'esistenza di specifiche agevolazioni contributive ed incentivi destinati ai datori di lavoro operanti in zone svantaggiate, o per eccezionali calamità atmosferiche.

### **7.2.1. INPS e INAIL**

Come accennato in premessa, la disciplina previdenziale del settore agricolo segue di pari passo quella assicurativa, eccezion fatta per le qualifiche di impiegati, quadri e dirigenti.

Tuttavia, l'obbligo di iscrizione presso l'INPS vale trasversalmente per tutte le categorie di lavoratori, in relazione alle seguenti forme di tutela erogate dall'ente: pensione di invalidità, di vecchiaia e ai superstiti; indennità di disoccupazione involontaria; assicurazione di malattia; trattamento per maternità; assegni per il nucleo familiare; cassa integrazione guadagni.

Analogamente agli altri settori produttivi, anche in agricoltura vige la disciplina relativa all'unificazione dell'imponibile ai fini fiscali e previdenziali, ed è stata altresì uniformata, a far data dal 1 gennaio 2006, la base di calcolo contributiva tra operai agricoli a tempo determinato e indeterminato.

In precedenza, infatti, i contributi degli OTD erano dovuti in rapporto al salario medio convenzionale<sup>42</sup>, e non sulla base della retribuzione effettivamente percepita.

Dal 2006, la retribuzione da assumere quale base del calcolo contributivo sia per OTI che per OTD non può essere inferiore all'importo delle retribuzioni stabilito da leggi, regolamenti, contratti collettivi, o individuali se più favorevoli<sup>43</sup>, come disposto per la generalità dei lavoratori. Il riferimento al salario medio convenzionale di cui all'art. 28 del D.P.R. n. 488/1968, continua invece ad applicarsi ai piccoli coloni, ai partecipanti familiari, ai coltivatori diretti, ai coloni e ai mezzadri.

Il Ministero del Lavoro, con decreto direttoriale 8 maggio 2015, ha stabilito che le retribuzioni medie giornaliere per i piccoli coloni e i partecipanti familiari ai fini dei contributi e delle prestazioni previdenziali, sono determinate per le singole province nelle misure fissate per i lavoratori agricoli a tempo determinato<sup>44</sup>.

Relativamente ai mezzadri e ai coloni che optano, su richiesta, per l'iscrizione all'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti dei lavoratori dipendenti, il reddito medio è parificato a quello determinato, per il medesimo anno, nella tabella dei salariati fissi<sup>45</sup>.

Per l'accertamento ai fini previdenziali delle giornate di lavoro effettivamente svolte dagli OTD, e per consentire il calcolo dei contributi dovuti, i datori di lavoro devono presentare trimestralmente all'INPS

42 Art. 28, D.P.R. 27 aprile 1968, n. 488, in materia di "Aumento e nuovo sistema di calcolo delle pensioni a carico dell'assicurazione generale obbligatoria".

43 Art. 1, D.L. 9 ottobre 1989, n. 338, recante "Disposizioni urgenti in materia di evasione contributiva, di fiscalizzazione degli oneri sociali, di sgravi contributivi nel Mezzogiorno e di finanziamento dei patronati".

44 INPS, Circ. 17 marzo 2016, n. 51, "Prestazioni economiche di malattia, di maternità e di tubercolosi. Salari medi e convenzionali e altre retribuzioni o importi. Anno 2016".

45 Art. 1, D.M. 7 giugno 2012 "Determinazione delle retribuzioni medie giornaliere per talune categorie di lavoratori agricoli, ai fini previdenziali, per l'anno 2012".

la dichiarazione di manodopera occupata, sulla base della quale l'ente provvede a compilare i relativi elenchi nominativi annuali, con le indicazioni delle giornate di lavoro che gli operai a tempo determinato hanno svolto presso ciascun datore di lavoro.

Con circolare n. 17/2016, l'INPS ha comunicato le aliquote contributive in vigore per il settore agricolo per l'anno 2016, relativamente ad OTI e OTD, stabilendo il contributo dovuto al fondo pensione nella misura del 28,50%, di cui l'8,84% a carico del lavoratore.

Relativamente all'indennità di malattia, sebbene per i lavoratori agricoli trovino applicazione le medesime regole previste per la generalità dei lavoratori, vige un regime speciale per gli operai agricoli a tempo determinato.

Più in particolare, il diritto a percepire il trattamento economico sorge a condizione che gli OTD risultino iscritti per almeno 51 giornate negli elenchi nominativi riferiti all'anno precedente.

Il periodo massimo indennizzabile per gli eventi morbosi insorti nell'anno solare è correlato al numero delle giornate risultante dagli elenchi di rilevamento, fatto salvo, in ogni caso, il limite massimo complessivo indennizzabile di 180 giorni l'anno<sup>46</sup>.

Analogamente a quanto disposto per il trattamento di malattia, anche per l'indennità di maternità vige il requisito di iscrizione degli OTD agli elenchi nominativi per almeno 51 giorni nell'anno precedente.

Nel caso di coltivatori diretti, coloni, mezzadri e imprenditori agricoli professionali la circolare INPS n. 93/2016 conferma l'importo di 7,49 euro come contributo annuo dovuto ai fini della copertura degli oneri derivanti dall'erogazione dell'indennità giornaliera di maternità. Ad eccezione degli operai a tempo indeterminato, per i quali il trattamento viene anticipato dal datore di lavoro, per tutte le altre categorie l'indennità viene erogata direttamente dall'INPS.

Tra le assicurazioni gestite dall'INPS vi è anche quella relativa alla disoccupazione involontaria, di cui alla L. n. 264/1949, destinata agli operai agricoli a tempo determinato e alle figure ad essi equiparate, purché raggiungano la soglia dei 51 giorni di iscrizione agli elenchi no-

<sup>46</sup> INPS, Circ. 16 luglio 1984, n. 157, "Prestazioni economiche di malattia e maternità per lavoratori agricoli".

minativi, anche integrabili attraverso versamenti volontari. L'indennità è altresì erogabile in favore degli operai agricoli a tempo indeterminato che lavorino per una sola parte dell'anno.

I requisiti contributivi richiesti per poter beneficiare del trattamento di disoccupazione riguardano l'anzianità assicurativa, che deve essere di almeno 2 anni, od in alternativa l'accredito di almeno 102 contributi giornalieri nel biennio.

In assenza del predetto requisito contributivo, è concessa un'indennità a requisiti ridotti, spettante ai lavoratori che, iscritti da almeno 2 anni agli elenchi nominativi, possano far valere almeno 78 giornate di lavoro dipendente.

La misura dell'indennità giornaliera è fissata al 40%<sup>47</sup> della retribuzione di riferimento per gli OTD e le figure equiparate, e al 30% della retribuzione effettiva per gli OTI.

L'indennizzo è corrisposto per un numero di giornate pari a quelle effettivamente lavorate nell'anno di riferimento e non può comunque essere superiore alla differenza tra il parametro fissato dalla legge (365 giorni) e le giornate di effettiva occupazione, in attività agricola e non agricola, prestate nell'anno di riferimento<sup>48</sup>, purché la prima risulti prevalente.

Occorre sottolineare, al riguardo, la particolarità dell'indennità di disoccupazione per il settore agricolo, che indennizza gli assicurati per periodi di inattività già decorsa e non per periodi di disoccupazione successivi alla presentazione della domanda, come avviene invece per altri settori di attività<sup>49</sup>.

L'erogazione, pertanto, prescinde dallo *status* di disoccupato al momento della percezione del trattamento, condizione invece essenziale per avere diritto all'indennità prevista per la generalità dei lavoratori. I lavoratori agricoli, infatti, beneficiano di ammortizzatori sociali diversi da quelli destinati ad altre attività, ciò in virtù della particolare

47 Dall'importo spettante viene trattenuto il 9% per ogni giornata indennizzata, a titolo di contributo di solidarietà.

48 INAS, *Indennità di disoccupazione agricola*, 29 aprile 2016, <http://www.inas.it/scheda.php?id-scheda=374>.

49 Al riguardo si veda INPS, *Prestazioni a sostegno del reddito dei lavoratori agricoli*, [http://www.inps.gov.it/portale/default.aspx?iDLink=893&bi=8\\_893&link=INPS+a+porte+aperte](http://www.inps.gov.it/portale/default.aspx?iDLink=893&bi=8_893&link=INPS+a+porte+aperte).

imprevedibilità dei fermi di lavoro, nella maggior parte dei casi dovuti ad avversità atmosferiche o a calamità naturali. L'indennità di disoccupazione agricola, pertanto, riveste *“una funzione di vera e propria integrazione del reddito e non di ammortizzatore sociale come per altri settori produttivi”*<sup>50</sup>.

Rientra invece a pieno titolo nel novero degli ammortizzatori sociali, la cassa integrazione guadagni riservata ai lavoratori dell'agricoltura (CISOA), che copre le temporanee sospensioni di lavoro degli operai a tempo indeterminato, riconoscendo un'indennità sostitutiva della retribuzione.

La cassa integrazione interviene per cause non ascrivibili alla volontà del datore di lavoro o del lavoratore, come le intemperie, gli attacchi parassitari alle colture, la perdita del prodotto e la siccità. Tuttavia il Ministero del Lavoro può concederla anche per particolari casi legati ad esigenze di riconversione e ristrutturazione aziendale, o relativi ad eccezionali calamità naturali che hanno colpito determinati territori.

Analogamente al settore industriale, l'importo dell'integrazione è pari all'80% della retribuzione media giornaliera, tuttavia il settore agricolo è esonerato dai massimali previsti per la CIG ordinaria.

Per quanto concerne l'assicurazione contro gli infortuni e la malattia professionale, il titolo II del D.P.R. n. 1124/1965 è interamente dedicato alle disposizioni che si applicano ai datori di lavoro del settore agricolo, in relazione ai lavoratori subordinati che svolgono attività manuali, ad esclusione quindi degli impiegati, dei quadri e dei dirigenti<sup>51</sup>.

Rientrano tra le prestazioni a carico dell'INAIL l'indennità per inabilità temporanea (assoluta) e la rendita per inabilità permanente (assoluta o parziale), relative ai casi di infortunio sul lavoro. Inoltre, ai sensi dell'art. 211 del citato D.P.R., l'assicurazione comprende la tutela delle malattie professionali contratte a causa delle lavorazioni svolte.

50 A. COLTELLI, *L'indennità di disoccupazione integra il reddito agricolo*, 1 febbraio 2016, <http://www.terraevita.it/lindennita-disoccupazione-integra-reddito-agricolo>.

51 L'art. 205 del D.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124, *“Testo unico delle disposizioni per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e sul lavoro e le malattie professionali”*, prevede che i soggetti aventi diritto alla tutela siano: i lavoratori fissi o avventizi addetti ad aziende agricole o forestali; i proprietari, mezzadri, affittuari, loro mogli e figli che prestano opera abituale nelle loro aziende; i sovrastanti ai lavori; i soci di cooperative; i parenti addetti all'azienda agricola o forestale che operino alle condizioni richieste per i lavoratori agricoli o avventizi.

Il lavoratore interessato da un infortunio sul lavoro ha diritto a percepire un'indennità giornaliera per inabilità temporanea assoluta, nel caso in cui dall'evento lesivo derivi l'impossibilità di recarsi a lavoro e qualora l'astensione si protragga per più di 3 giorni.

L'importo dell'indennità è pari al 60% della retribuzione media giornaliera, corrisposta a partire dal quarto giorno di successivo all'infortunio, e raggiunge il 75% se l'inabilità si protrae oltre il novantunesimo giorno.

Il lavoratore, che dall'evento lesivo riporti danni irreversibili e permanenti, sia parziali che assoluti, ha diritto alla corresponsione di una rendita per inabilità permanente, a carico dell'INAIL, in funzione della compromissione dell'attitudine al lavoro. Per quanto concerne la malattia professionale, sono riconosciute ai fini dell'erogazione del trattamento economico le malattie tabellate in vigore anche per il settore industriale, ed è consentito al lavoratore di provare il nesso di causalità anche per quelle non espressamente elencate.

La riscossione del premio, come indicato in precedenza, avviene mediante contribuzione unificata all'INPS, che provvede a ripartire tra le varie gestioni i contributi riscossi, e accredita trimestralmente all'INAIL quelli di sua competenza.

### **7.2.2. ENPAIA**

Sono obbligatoriamente iscritti all'ENPAIA, in sostituzione dell'INAIL, i lavoratori subordinati con qualifica di impiegati, quadri o dirigenti, alle dipendenze di imprese agricole, per le forme assicurative relative agli infortuni e alle malattie professionali, per i trattamenti di previdenza integrativa e per l'erogazione del trattamento di fine rapporto. Originariamente, l'organismo gestiva anche le forme di tutela sanitaria ed economica del settore che, con la L. n. 833/1978, sono state ripartite tra il S.S.N. e l'INPS.

In relazione al trattamento di fine rapporto, occorre evidenziare che l'accantonamento presso l'ENPAIA ha carattere obbligatorio, pertanto

i lavoratori non hanno la facoltà di scelta sul TFR in busta paga, come ribadito nella Circolare ENPAIA n. 1/2015.

Il contributo destinato all'ente è pari al 6% della retribuzione lorda mensile per la gestione del TFR, al 4% per il fondo di previdenza (di cui l'1,50% a carico del dipendente), e all'1% (2% per i dirigenti) per l'assicurazione infortuni e malattie professionali, ripartito per metà a carico del datore e per metà a carico del lavoratore.

L'ENPAIA copre i casi di infortunio sul lavoro *“avvenuti in occasione della prestazione dell'attività lavorativa, ed estende la tutela, entro specifici limiti, agli infortuni che colpiscono l'assicurato al di fuori di tale ipotesi, purché non si verifichino durante la prestazione di altra attività professionale”*<sup>52</sup>. Secondo quanto chiarito dal regolamento ENPAIA, è considerato infortunio sul lavoro l'evento prodotto da causa violenta, determinante lesioni obiettivamente accertabili, dalle quali consegue invalidità temporanea o permanente ovvero la morte. È ricompreso nell'assicurazione l'evento che sia diretta ed esclusiva conseguenza di causa imprevista, esterna e violenta<sup>53</sup> da cui derivino le conseguenze di cui sopra.

L'assicurazione tutela altresì i lavoratori dall'insorgere di malattie professionali contratte nello svolgimento ed a causa delle lavorazioni espletate nell'esercizio dell'attività lavorativa che determina l'obbligo dell'iscrizione all'ente, che siano comprese nella tabella B allegata al regolamento, ovvero risultino causate dallo svolgimento delle predette<sup>54</sup>. Le prestazioni sono erogate anche qualora la malattia si manifesti successivamente alla cessazione del contratto di lavoro, purché ricorra il nesso di causalità con l'attività svolta.

All'art. 7 del citato regolamento vengono espressamente elencate le prestazioni cui ha diritto il lavoratore assicurato, a titolo di indennizzo: l'indennità giornaliera per invalidità assoluta temporanea; l'indennità per invalidità permanente assoluta o parziale; l'indennità per morte; l'indennità di ricovero. In caso di infortunio sul lavoro, viene erogata

<sup>52</sup> L. PELLICIA, *op. cit.*

<sup>53</sup> Art.3, *Regolamento delle prestazioni dell'assicurazione contro gli infortuni e le malattie professionali*, ENPAIA.

<sup>54</sup> Art. 2, *Ibidem.*

to un contributo per l'applicazione di apparecchi protesici e per indispensabili cure fisioterapiche, nella misura stabilita annualmente dalla Commissione per l'assicurazione contro gli infortuni.

Il lavoratore è tenuto a dare tempestiva notizia dell'infortunio al datore di lavoro, entro e non oltre 5 giorni dall'accaduto, che a sua volta dovrà effettuare la denuncia di infortunio all'ente entro i successivi 15 giorni.

Presso l'ENPAIA è inoltre istituita una gestione separata, destinata agli iscritti agli albi dei periti agrari e degli agrotecnici, che esercitano attività in forma autonoma o con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa.

Il contributo dovuto annualmente è pari al 10% del reddito professionale netto di lavoro autonomo percepito nell'anno, al quale va sommato un contributo integrativo del 2% calcolato su tutti i corrispettivi che concorrono a formare il reddito imponibile dell'attività di libera professione. Gli iscritti alla gestione separata possono scegliere di versare un'aliquota maggiore, tra il 12% e il 26% per gli agrotecnici e tra il 12% e il 30% per i periti agrari, al fine di incrementare il montante contributivo e di ottenere un trattamento pensionistico più elevato.

Per quanto concerne l'indennità di maternità erogata dall'ente, viene fissato un contributo annuale, a copertura degli oneri, pari a 2 euro per gli iscritti alla gestione separata dei periti agrari e a 15 euro per gli iscritti alla gestione separata degli agrotecnici.

### **7.2.3. I fondi assistenziali integrativi e le casse *extra legem***

Il settore agricolo vanta una storica ed articolata rete di enti bilaterali, tanto a livello nazionale quanto sul piano provinciale, incaricati della gestione mutualistica integrativa e disciplinati dalla contrattazione collettiva.

Il CCNL degli operai agricoli, nell'ottica di una complessiva razionalizzazione delle relazioni sindacali di settore, regola all'art. 6 il sistema degli enti bilaterali, riconducendo i vari fondi esistenti all'EBAN (Ente

Bilaterale Agricolo Nazionale) quale organismo nazionale e alle Casse *extra legem* a livello provinciale e territoriale.

Pertanto, i preesistenti organismi bilaterali, restano in attività fino a quando le relative funzioni saranno assorbite dall'EBAN o dalle Casse *extra legem* territoriali, ad eccezione degli enti previsti dalla contrattazione collettiva, o da singoli accordi, o da specifiche norme di legge, che le parti ritengono utili per il miglioramento delle relazioni sindacali<sup>55</sup>.

Confluiranno nell'EBAN il fondo Agriform, i comitati paritetici per la salute e sicurezza sul lavoro, gli osservatori nazionale, regionali e provinciali, la commissione per le pari opportunità e i centri di formazione agricola.

L'obiettivo è quello di affidare ad un unico organismo nazionale la gestione delle prestazioni sanitarie integrative, i servizi in tema di *welfare*, di occupazione, di formazione continua e di realizzare un tavolo di confronto permanente sui temi dello sviluppo e della competitività del settore.

La contribuzione destinata all'EBAN è a carico del datore di lavoro ed è pari allo 0,30% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali per gli operai a tempo indeterminato, e allo 0,60% per gli operai a tempo determinato.

Qualora l'azienda non aderisca all'ente, dovrà corrispondere al lavoratore una quota aggiuntiva di retribuzione pari a 13 euro mensili, al fine di garantire le prestazioni equivalenti.

Attualmente, i fondi di assistenza integrativa possono essere raggruppati in fondi sanitari, fondi formativi e fondi integrativi dei trattamenti di malattia, infortunio e maternità.

Appartengono alla prima categoria i fondi FISA (per operai a tempo determinato e indeterminato) e FIA (per impiegati, quadri e dirigenti) che hanno lo scopo di assicurare ai lavoratori agricoli e agli appartenenti al nucleo familiare prestazioni sanitarie integrative del S.S.N. e forme di tutela infortunistiche ed assistenziali. Il finanziamento avviene nell'ambito della contribuzione versata dal datore di lavoro all'ente

<sup>55</sup> Art. 6, CCNL per gli operai agricoli e florovivaisti.

bilaterale, e mediante trattenuta sulla retribuzione per la quota a carico del lavoratore.

Per quanto concerne le attività formative, la contrattazione collettiva ha istituito un sistema articolato su tre pilastri, in relazione tra loro: il Fondo interprofessionale per la formazione continua (FOR.AGRI), l'ente bilaterale Agriform e il Centro di formazione agricola, allo scopo di promuovere iniziative per lo sviluppo professionale dei lavoratori agricoli, di riconvertire le competenze sulla base dei nuovi fabbisogni del settore e di assistere i giovani nella fase di ingresso nel mercato del lavoro.

Compito del Fondo interprofessionale è quello di finanziare i piani formativi aziendali o settoriali, tarati sulle esigenze individuali e del territorio, facendo riferimento all'Agriform per le attività di studio e ricerca, e al Centro di formazione agricola per le attività relative alla formazione professionale, continua e permanente.

Infine, in relazione ai fondi integrativi dei trattamenti di malattia, infortunio e maternità, l'esempio più noto è quello del fondo FIMIIV, istituito nell'ambito della contrattazione provinciale, al fine di integrare le prestazioni assistenziali previste dalla legge.

I lavoratori delle aziende aderenti al fondo beneficiano del trattamento economico pari al 100% della retribuzione, sin dal primo giorno di malattia, infortunio o maternità, compreso il periodo di carenza previsto dalla legge. Tale percentuale è raggiunta integrando attraverso il fondo quanto corrisposto dal datore di lavoro e dagli istituti previdenziali ed assistenziali.

#### **7.2.4. Le agevolazioni contributive**

I datori di lavoro del settore agricolo possono beneficiare di specifiche agevolazioni contributive, in base alla zona in cui viene svolta l'attività agricola o al verificarsi di particolari eventi atmosferici, che sono concesse attraverso una rideterminazione percentuale dei contributi assistenziali e previdenziali dovuti, tanto per gli operai quanto per gli impiegati, i quadri e i dirigenti.

Ai datori di lavoro operanti in zone montane compete una riduzione dei contributi pari al 75%, mentre per le zone agricole svantaggiate e nei comuni delle regioni Abruzzo, Molise e Basilicata, la riduzione è pari al 68%.

Tali agevolazioni risultano incompatibili con l'esonero triennale contributivo di cui alla L. n. 190/2014, poiché per il principio di specialità prevale la riduzione contributiva propria del settore agricolo stabilita dalla L. n. 67/1988<sup>56</sup>.

Analogamente agli altri settori produttivi, è necessaria la presentazione del DURC per poter fruire dei suddetti benefici contributivi.

Sempre in materia di esonero contributivo, con la Legge di Bilancio 2017, sono state previste interessanti agevolazioni al fine di promuovere lo sviluppo di forme di imprenditoria in agricoltura. L'art. 46 riconosce, infatti, agli imprenditori agricoli professionali e ai coltivatori diretti di età inferiore a 40 anni, che si iscrivono nella previdenza agricola tra il 1 gennaio 2017 e il 31 dicembre 2017, l'esonero dal versamento del 100% dell'accredito contributivo per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti, per un periodo massimo di 36 mesi, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche. Tale esonero è esteso anche ai soggetti di età inferiore a 40 anni che abbiano effettuato l'iscrizione nella previdenza agricola nell'anno 2016 e che conducano aziende nei territori montani e nelle zone agricole svantaggiate.

Decorsi i primi 36 mesi, l'esonero contributivo continua ad essere riconosciuto per i successivi 12 mesi nella misura del 66% e per ulteriori 12 mesi nella misura del 50%<sup>57</sup>.

Per quanto concerne le agevolazioni per calamità atmosferiche ed eventi eccezionali, ai lavoratori agricoli a tempo determinato che siano stati per almeno 5 giorni alle dipendenze di imprese agricole con sede nelle zone colpite da avversità atmosferiche, e che a seguito di tali eventi siano rimasti privi di occupazione, sono riconosciute le giornate mancanti fino al raggiungimento del numero di giorni effettivamente lavorati nell'anno precedente.

<sup>56</sup> In proposito si veda IPSOA Guide e Soluzioni, *Lavoro 2016*, Wolters Kluwer.

<sup>57</sup> L'esonero contributivo in oggetto non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente.

Le imprese danneggiate da tali eventi possono beneficiare, ai sensi dell'art. 4 della L. n. 350/2003, di una sospensione della riscossione contributiva per un massimo di 12 mesi, e della successiva rateizzazione dei debiti contributivi fino a 40 rate trimestrali.

Per favorire la ripresa delle attività nelle zone colpite dalle calamità atmosferiche, il D. Lgs. n. 102/2004 ha introdotto la possibilità per le imprese agricole di richiedere un esonero parziale del pagamento dei contributi previdenziali ed assistenziali, nei 12 mesi successivi all'evento, fino ad un massimo del 50% e con una percentuale rapportata ai danni subiti.

Infine, in relazione al premio INAIL, la L. n. 147/2013 ha disposto che a far data dal 1 gennaio 2014, tenendo conto dell'andamento infortunistico aziendale, è stabilita, con decreto del Ministero del Lavoro, la riduzione percentuale dell'importo dei premi e dei contributi dovuti per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali.

I parametri in funzione dei quali vengono individuati i datori di lavoro beneficiari riguardano la data di inizio delle prestazioni e il tipo di gestione assicurativa cui si è iscritti.



## 8. Capitolo ottavo - Profili di politica agricola

---

*di Giulia Caminiti*

### 8.1. Lo sviluppo rurale 2014/2020

---

La politica di sviluppo rurale dell'UE si è evoluta per rispondere alle sfide emergenti nelle zone rurali. Il processo di riforma più recente (quello del 2013) si è concluso con l'approvazione degli atti legislativi di base per la programmazione 2014/2020.

La riforma come per il passato è attuata attraverso i Programmi di Sviluppo Rurale settennali (PSR) nazionali e/o regionali. Essa introduce alcuni cambiamenti significativi: nel migliorare l'approccio strategico nella fase di programmazione, nel rafforzare il contenuto delle misure di sviluppo, nel semplificare le norme e ridurre gli oneri, nel creare infine maggiori sinergie tra la politica di sviluppo rurale e gli altri fondi strutturali e d'investimento.

Gli Stati membri hanno elaborato i programmi di sviluppo rurale basandosi su almeno 4 delle 6 priorità richieste dall'UE:

1. Promuovere il trasferimento di conoscenze e l'innovazione nel settore agricolo e forestale e nelle zone rurali.
2. Potenziare la competitività e la redditività di tutti i tipi d'agricoltura, promuovendo tecnologie innovative per le aziende agricole ed una gestione sostenibile delle foreste.
3. Promuovere l'organizzazione della filiera alimentare, il benessere degli animali e la gestione dei rischi nel settore agricolo.
4. Preservare, ripristinare e valorizzare gli ecosistemi connessi all'agricoltura e alle foreste.

5. Incoraggiare l'uso efficiente delle risorse e il passaggio ad un'economia a bassa emissioni di CO<sub>2</sub> e facilmente adattabili al clima nel settore agroalimentare e forestale.
6. Promuovere l'integrazione sociale, la riduzione della povertà e lo sviluppo economico nelle zone rurali.

Nel quadro delle politiche dell'UE e della PAC (Politica Agricola Comune) in particolare, la politica di sviluppo rurale è finalizzata a mantenere la vitalità delle campagne attraverso programmi di investimento, di modernizzazione e di sostegno ad attività — agricole e non — nelle zone rurali.

La policy di sviluppo rurale viene scelta dagli Stati membri attraverso misure che rispondono meglio alle loro esigenze specifiche e gestiscono autonomamente i loro programmi. L'UE sostiene una parte dei costi (cofinanziamento).

Il bilancio stanziato per la PAC per i 28 Stati membri nel periodo 2014-2020 ammonta a 95 miliardi di euro. I fondi provengono dal Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR).

Dal 2014 il Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR) è stato inglobato nel nuovo quadro strategico comune con il Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR), il Fondo sociale europeo (FSE), il Fondo di coesione e il Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca (FEAMP) per conseguire gli obiettivi della strategia Europa 2020 (crescita sostenibile, intelligente e inclusiva).

Gli Stati membri o le regioni elaborano poi sottoprogrammi con tassi di finanziamento superiori per rispondere meglio alle esigenze di taluni settori confrontati a situazioni particolari, dei giovani e dei piccoli agricoltori, delle zone montane e delle filiere agroalimentari corte.

La politica regionale dell'UE è così intesa principalmente a fornire assistenza alle regioni più svantaggiate dell'UE, mentre la politica di sviluppo rurale riguarda tutte le zone rurali di tutti gli Stati membri.

È infine importante ricordare che le misure di sostegno rurale non sono rivolte esclusivamente agli agricoltori, ma anche ad altri soggetti dell'economia rurale, come proprietari di foreste, lavoratori agricoli, piccole imprese, ONG locali ecc.

### 8.1.1. La rete rurale per l'Italia

Il programma di sviluppo rurale 2014-2020 della Rete Rurale Nazionale (RRN) per l'Italia è stato adottato dalla Commissione europea il 26 maggio 2015. Con una dotazione di bilancio di circa 115 milioni euro (59,6 milioni dal bilancio UE e 55 milioni euro di finanziamenti nazionali), la Rete sostiene politiche per lo sviluppo rurale, attraverso lo scambio di esperienze e di conoscenze tra territori rurali e tramite una migliore attuazione e gestione dei programmi di sviluppo rurale italiani. Il programma mira a garantire una migliore visibilità dei risultati raggiunti e il maggior coinvolgimento possibile di tutti i soggetti interessati allo sviluppo rurale presenti sul territorio italiano.

Il nuovo regolamento sullo sviluppo rurale per il periodo 2014-2020 stabilisce sei priorità generali di tipo economico, ambientale e sociale; i programmi sono chiamati a svilupparle esprimendo in modo chiaro gli obiettivi da raggiungere.

Le risorse assegnate al FEASR per l'Italia ammontano a più di 10,4 miliardi EURO (compresi gli importi che le autorità italiane hanno deciso di trasferire dalla dotazione iniziale prevista per i pagamenti diretti nell'ambito della PAC). Di questa dotazione, quasi 60 milioni EURO saranno destinati alla rete rurale nazionale.

L'obiettivo della RRN è di favorire lo sviluppo rurale, la partecipazione del partenariato, delle organizzazioni e delle amministrazioni direttamente o indirettamente coinvolte nello sviluppo rurale, vale a dire:

1. tutti i soggetti impegnati ai diversi livelli nella programmazione, gestione e attuazione della politica di sviluppo rurale a livello locale, regionale e nazionale (autorità di gestione, organismi pagatori, GAL, ecc.);
2. il partenariato economico e sociale nelle forme organizzate, comprese le organizzazioni professionali degli imprenditori ed i reali o potenziali beneficiari del sostegno pubblico (stakeholder);
3. la società civile (il grande pubblico, i consumatori).

La RRN si dedica ad azioni a livello nazionale, mentre eventuali operazioni da attuare a livello regionale, sono finanziate a carico dei pertinenti programmi di sviluppo rurale regionali.

La RRN prevede quattro priorità strategiche:

- migliorare la qualità dell'attuazione dei programmi di sviluppo rurale;
- stimolare la partecipazione degli *stakeholder* all'attuazione dello sviluppo rurale;
- informare il pubblico e i potenziali beneficiari sulla politica di sviluppo rurale e su eventuali possibilità di finanziamento;
- promuovere l'innovazione nel settore agricolo, nella produzione alimentare, nella silvicoltura e nelle zone rurali.

Le attività della RRN mirano di conseguenza, al raggiungimento dei seguenti obiettivi principali:

- a)** rafforzare le capacità amministrative delle autorità di gestione e degli organismi pagatori;
- b)** sostenere e consolidare le competenze delle regioni mediante gli scambi di esperienze;
- c)** migliorare i sistemi di valutazione comune per la condivisione delle informazioni e il monitoraggio degli interventi FEASR nelle zone rurali;
- d)** promuovere la creazione di reti tra le imprese del settore primario (agricoltura e silvicoltura) o tra i vari settori economici interessati e le istituzioni pubbliche;
- e)** favorire la «cultura d'impresa», facilitare l'accesso ai finanziamenti e sostenere i giovani imprenditori;
- f)** aumentare la trasparenza e la visibilità della politica di sviluppo rurale;
- g)** promuovere collaborazioni europee e internazionali e stimolare i collegamenti tra le reti regionali e altre reti di livello europeo;

- h)** migliorare le prospettive di sviluppo rurale (incluse le opportunità occupazionali), e aumentare l'approccio dal basso verso l'alto, interattivo e partecipativo;
- i)** sostenere l'attuazione dei gruppi operativi del partenariato europeo per l'innovazione (PEI) e i collegamenti con il programma quadro di ricerca dell'UE Orizzonte 2020 nonché le politiche nazionali in materia di ricerca e innovazione;
- j)** promuovere l'innovazione nel settore primario e agroalimentare e le imprese nelle zone rurali;
- k)** consolidare la rete tematica relativa ai gruppi operativi PEI.

A livello operativo, la Rete Rurale Nazionale è costituita sotto la responsabilità del Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali. Un segretariato tecnico e amministrativo organizza e controlla le varie attività. L'attuazione di tali attività sarà predisposta attraverso piani d'azione biennali.

### **8.1.2. I programmi di sviluppo rurale italiani (PSR)**

In Italia, lo sviluppo rurale è attuato tramite 22 PSR separati, uno a livello nazionale e 21 PSR regionali (comprese regioni "meno sviluppate", "in transizione" e "più sviluppate"). Inoltre, il programma della rete rurale nazionale fornisce i fondi a sostegno del collegamento in rete tra i vari attori dello sviluppo rurale in Italia.

Nel novembre dello scorso anno si è avuta inoltre l'approvazione del Piano nazionale di sviluppo rurale per il periodo 2014 - 2020, concordato in sede di conferenza stato regioni. Il programma prevede un finanziamento pubblico totale pari ad 2,14 miliardi di euro, suddiviso in tre Misure: Gestione del rischio (1,64 miliardi di euro), Investimenti irrigui (300 milioni) e Biodiversità animale (200 milioni di euro).

Di seguito si riporta una breve sintesi di tutti i Psr con l'ammontare totale delle risorse disponibili e le principali Misure in termini di risorse adottate.

Il Psr dell'Emilia Romagna prevede l'utilizzo di circa 1,19 miliardi di euro di spesa pubblica (quasi 513 milioni di euro dal bilancio UE e 676 milioni di euro di cofinanziamento nazionale) per il periodo 2014-2020. Le quattro principali misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono: Misura 4 (Investimenti in immobilizzazioni materiali) con 150 milioni di EUR, Misura 10 (Pagamenti agro-climatico-ambientali) con 75 milioni di EUR, Misura 6 (Sviluppo delle aziende agricole e delle imprese) con 45 milioni di EUR e Misura 11 (Agricoltura biologica) con 43 milioni di EUR.

Il Psr del Veneto libera risorse per 1.194 milioni di euro di spesa pubblica disponibili per il periodo di programmazione settennale 2014-2020 (di cui circa 511 milioni di contributi UE, 673 milioni di cofinanziamento nazionale, e 10 milioni di finanziamenti aggiuntivi top-up). Le Misure del Psr più importanti dal punto di vista delle risorse assegnate (rispetto al totale della spesa pubblica disponibile) sono: 446 milioni di euro per la Misura 4 (Investimenti in immobilizzazioni materiali), 166 milioni di euro per la Misura 10 (pagamenti agro-climatico-ambientali), 131 Milioni di euro per la Misura 6 (sviluppo delle aziende agricole e delle imprese), 120 milioni per la Misura 13 (indennità a favore delle zone soggette a vincoli naturali o ad altri vincoli specifici).

Il Psr della Provincia Autonoma di Bolzano prevede l'utilizzo di più di 366 milioni di EUR di finanziamenti pubblici (oltre 158 milioni di EUR dal bilancio UE e 208 milioni di EUR di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali Misure del Psr in termini finanziari (finanziamento pubblico complessivo) sono le seguenti: 117 milioni di EUR assegnati alla Misura 13 (zone soggette a vincoli naturali o ad altri vincoli specifici), 100 milioni di EUR assegnati alla Misura 10 (misure agro-climatico-ambientali), 48 milioni di EUR assegnati alla Misura 4 (investimenti in immobilizzazioni materiali), 25 milioni di EUR assegnati alla Misura 6 (sviluppo delle aziende agricole e delle imprese).

Il Psr della Toscana prevede l'utilizzo di quasi 962 milioni di euro di denaro pubblico (più 414 milioni di euro dal bilancio dell'UE, di cui circa 547 milioni di euro di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 283 milioni di euro assegnati alla misura 4 (investi-

menti in immobilizzazioni materiali), 143 milioni di euro assegnati alla misura 8 (investimenti nello sviluppo delle aree forestali e nel miglioramento della redditività forestale), 129 milioni di euro assegnati alla misura 11 (agricoltura biologica) e 108 milioni di euro assegnati alla misura 6 (sviluppo delle aziende agricole e delle imprese).

Il Psr dell'Umbria, libera risorse per quasi 877 milioni di euro di finanziamento pubblico (più di 378 milioni di euro dal bilancio dell'UE e 499 milioni di euro di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali Misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 203 milioni di euro assegnati alla Misura 4 (investimenti in immobilizzazioni materiali), 141,5 milioni di euro assegnati alla Misura 10 (pagamenti agro-climatico ambientali), 103 milioni di euro assegnati alla Misura 7 (servizi di base e rinnovamento dei villaggi nelle zone rurali) e 80 milioni di euro assegnati alla Misura 8 (investimenti nello sviluppo delle aree forestali e nel miglioramento della redditività forestale sviluppo delle aziende agricole e delle imprese).

Il Psr del Molise libera risorse per circa dei 210,47 milioni di euro di spesa pubblica (quasi 101,02 milioni di euro dal bilancio UE e 109,45 milioni di euro di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali Misure in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono: Misura 4 (Investimenti in immobilizzazione materiali) con 55 milioni di euro, Misura 7 (Servizi di base) con 30 milioni di euro e Misura 13 (Indennità a favore delle zone soggette a vincoli naturali o ad altri vincoli specifici) con 23,8 milioni di euro.

Il Psr della Lombardia prevede l'utilizzo di 1,2 miliardi di EUR di finanziamento pubblico (499 milioni di EUR dal bilancio dell'UE e 659 milioni di EUR di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali Misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono: 409 milioni di EUR assegnati alla Misura 4 (investimenti in immobilizzazioni materiali), 240,3 milioni di EUR assegnati alla Misura 10 (pagamenti agro-climatico ambientali), 103,2 milioni stanziati per la Misura 8 (silvicoltura) e 78 milioni stanziati per la Misura 13 (zone soggette a vincoli naturali).

Il Psr delle Marche libera risorse per quasi 538 milioni di euro di finanziamento pubblico (232 milioni di euro dal bilancio dell'UE e 306 milio-

ni di euro di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali Misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 122 milioni di euro assegnati alla Misura 4 (investimenti in immobilizzazioni materiali), 80 milioni di euro assegnati alla Misura 11 (agricoltura biologica), 44,6 milioni di euro assegnati alla Misura 6 (sviluppo delle aziende agricole e delle imprese) e 43 milioni di euro assegnati alla Misura 13 (indennità a favore delle zone svantaggiate).

Il Psr della Provincia autonoma di Trento libera risorse per circa 301 milioni di EUR di finanziamenti pubblici (129,5 milioni di EUR dal bilancio UE e 171,5 milioni di EUR di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico complessivo) sono le seguenti: Misura 4 (investimenti in immobilizzazioni materiali) con 98 milioni di Euro; Misura 13 (zone soggette a vincoli naturali o ad altri vincoli specifici) con 73 milioni di Euro; Misura 10 (Pagamenti agro-climatico-ambientali) con 51 milioni di Euro e Misura 19 (LEADER) con 18 milioni di Euro.

Il Psr della Sardegna libera risorse per quasi 1,3 miliardi di euro di fondi pubblici disponibili per il periodo di 7 anni 2014-2020 (più di 628 milioni di euro dal bilancio dell'UE, di cui circa 700 milioni di euro di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 259 milioni di euro assegnati alla Misura 4 (investimenti in immobilizzazioni materiali), 230 milioni di euro assegnati alla Misura 13 (ANC), 225 milioni di euro assegnati alla Misura 14 (benessere degli animali) e 163 milioni di euro assegnati alla Misura 10 (pagamenti agro-climatico-ambientali).

Il Psr del Friuli Venezia Giulia libera risorse per 296 milioni di EUR di fondi pubblici (128 milioni di EUR dal bilancio dell'UE e 168 milioni di EUR di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali misure del programma di sviluppo rurale in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 94 milioni di EUR assegnati alla Misura 4 (Investimenti materiali), 40 milioni di EUR assegnati alla Misura 13 (Zone soggette a vincoli naturali), 29 milioni di EUR assegnati alla Misura 10 (Contratti agro-climatico-ambientali) e 24 milioni di EUR assegnati alla misura 8 (Settore forestale).

Il Psr della Liguria libera risorse per l'utilizzo di quasi 314 milioni di euro di finanziamento pubblico (135 milioni di euro dal bilancio dell'UE e 179 milioni di euro di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 84 milioni di euro assegnati alla Misura 4 (investimenti in immobilizzazioni materiali), 48 milioni di euro assegnati alla Misura 8 (investimenti nello sviluppo delle aree forestali e nel miglioramento della redditività delle foreste), 30 milioni di euro assegnati alla Misura 13 (indennità a favore delle zone svantaggiate) e 27 milioni di euro assegnati alla Misura 6 (sviluppo delle aziende agricole e delle imprese). Il Psr del Piemonte prevede l'utilizzo di circa 1,09 miliardi di euro di finanziamento pubblico (471 milioni di euro dal bilancio dell'UE e 622 milioni di euro di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 291 milioni di euro assegnati alla Misura 4 (investimenti in immobilizzazioni materiali), 263 milioni di euro assegnati alla Misura 10 (pagamenti agro-climaticoambientali), 89 milioni di euro assegnati alla Misura 7 (servizi di base e rinnovamento dei villaggi nelle zone rurali) e 66 milioni di euro assegnati alla Misura 19 (sviluppo locale di tipo partecipativo).

Il Psr della Valle d'Aosta libera risorse per 137,9 milioni di EUR di fondi pubblici (59,8 milioni di EUR dal bilancio dell'UE e 78,1 milioni di EUR di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali misure del programma di sviluppo rurale in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 43 milioni di EUR assegnati alla Misura 13 (Pagamenti per zone soggette a vincoli naturali o ad altri vincoli), 28 milioni di EUR assegnati alla Misura 10 (Contratti agro-climatico-ambientale), 26 milioni di EUR assegnati alla Misura 4 (Investimenti materiali) e 8 milioni di EUR assegnati alla misura 14 (Benessere degli animali).

Il Psr dell'Abruzzo prevede l'utilizzo di circa 432 milioni di euro di finanziamento pubblico (207 milioni di euro dal bilancio dell'UE e 225 milioni di euro di cofinanziamento nazionale). Le cinque principali misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 126 milioni di euro assegnati alla Misura 4 (investimenti in immobilizzazioni materiali), 56 milioni di euro assegnati alla Misura

10 (pagamenti agro-climatico-ambientali), 53 milioni di euro assegnati alla Misura 6 (Sviluppo delle aziende agricole e delle imprese), 40 milioni di euro assegnati alla Misura 13 (Indennità a favore delle zone soggette a vincoli naturali o ad altri vincoli specifici) e 38 milioni di euro assegnati alla Misura 7 (Servizi di base e rinnovamento dei villaggi nelle zone rurali).

Il Psr del Lazio libera risorse per 804 milioni di EUR di fondi pubblici (336 milioni di EUR dal bilancio dell'UE, 444 milioni di EUR di cofinanziamento nazionale e 24 milioni di EUR di risorse nazionali integrative). Le quattro principali misure del programma di sviluppo rurale in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 222,6 milioni di EUR assegnati alla Misura 4 (Investimenti in immobilizzazioni materiali), 114,7 milioni di EUR assegnati alla Misura 6 (Sviluppo delle aziende agricole/imprese), 13,9 milioni di EUR assegnati alla Misura 11 (Agricoltura biologica) e 70 milioni di EUR assegnati alla Misura 19 (LEADER).

Il Psr della Basilicata prevede l'utilizzo di circa 680,16 milioni di euro di spesa pubblica (411,49 milioni di euro dal bilancio UE e 268,67 milioni di euro di cofinanziamento nazionale). Le tre principali misure in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono: Misura 4 (Investimenti in immobilizzazione materiali) con 148,12 milioni di euro, Misura 8 (Settore forestale) con 90 milioni di euro e Misura 11 (Pagamenti agro-climatico-ambientali e Agricoltura biologica) con 87,31 milioni di euro.

Il Psr della Calabria libera risorse per 1,1 miliardi di euro di fondi pubblici disponibili (667,7 milioni di euro dal bilancio dell'UE e 435,9 milioni di euro di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: Misura 4 (Investimenti in immobilizzazioni materiali) con 315 milioni di euro, Misura 11 (Agricoltura biologica) con 240 milioni di euro, Misura 8 (investimenti nello sviluppo delle aree forestali e nel miglioramento della redditività forestale sviluppo delle aziende agricole e delle imprese) con 100,6 milioni di euro e misura 10 (Pagamenti agro-climatico-ambientali) con 77,7 milioni di euro.

Il Psr della Campania prevede l'utilizzo di 1,84 miliardi di EUR di finanziamento pubblici (più di 1,1 miliardi di EUR dal bilancio dell'UE e 726 milioni di EUR di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali misure del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 334 milioni di EUR assegnati alla Misura 4 (Investimenti in attivi materiali), 136 milioni di EUR assegnati alla Misura 10 (Contratti agro-climatico-ambientali), 133 milioni di EUR assegnati alla Misura 13 (Pagamenti a zone soggette a vincoli naturali o ad altri vincoli specifici) e 104 milioni di EUR assegnati alla Misura 8 (Investimenti nello sviluppo delle aree forestali e nel miglioramento della redditività delle foreste).

Il Psr della Sicilia libera risorse per 2,2 miliardi di EUR di finanziamento pubblico (1,3 miliardi di euro a titolo del bilancio UE e 874 milioni di euro di cofinanziamento nazionale). Le quattro principali misure del Psr in termini di bilancio (totale finanziamento pubblico) sono le seguenti: 712 milioni di EUR assegnati alla Misura 4 (investimenti in immobilizzazioni materiali), 417 milioni di EUR assegnati alla Misura 11 (agricoltura biologica), 245 milioni di EUR assegnati alla Misura 6 (aziende agricole/Business Development) e 226 milioni di EUR assegnati alla Misura 10 (pagamenti agro-climatico-ambientali).

Il Psr della Puglia prevede l'utilizzo di 1.64 miliardi di euro di finanziamento pubblico (991 milioni di euro di contributi UE e 647 milioni di euro di cofinanziamento nazionale). Le quattro misure principali del Psr in termini di bilancio (finanziamento pubblico totale) sono le seguenti: 535 milioni di Euro assegnati alla Misura 4 (investimenti in immobilizzazioni materiali), 233 milioni di Euro assegnati alla Misura 10 (pagamenti agro-climatico-ambientali), 208 milioni di EUR assegnati alla Misura 11 (agricoltura biologica) e 170 milioni di EUR assegnati alla Misura 6 (sviluppo delle aziende agricole e delle imprese).

## 8.2. Opportunità e criticità dei piani di impresa nei PSR

---

L'utilizzo dei piani d'impresa per l'accesso ai finanziamenti pubblici del PSR è stato reintrodotta nella scorsa programmazione e confermato nel nuovo periodo 2014-2020. Diverse Regioni hanno adottato procedure informatiche per guidare i beneficiari nella compilazione degli stessi e per raccogliere le informazioni utili per la valutazione e la selezione dei progetti, ma ancora questo strumento risulta per molti agricoltori complesso e oneroso sotto il profilo dell'impegno e delle competenze richieste.

### 8.2.1. Il quadro normativo di riferimento

Il Regolamento UE 1305/2013 condiziona l'accesso ad alcuni aiuti, alla presentazione di un piano aziendale. Gli interventi finanziabili riguardano in particolare:

- a) lo sviluppo delle aziende agricole e delle imprese destinati per l'avviamento di imprese per i giovani agricoltori, le attività extra-agricole nelle zone rurali e lo sviluppo di piccole aziende agricole;
- b) gli investimenti nella creazione e nello sviluppo di attività extra-agricole;
- c) i pagamenti annuali o pagamenti una tantum agli agricoltori ammissibili al regime per i piccoli agricoltori che cedono permanentemente la propria azienda ad un altro agricoltore.

I contenuti essenziali di un piano aziendale sono indicati nel regolamento delegato UE 807/2014. Nello specifico, nel caso di aiuto all'avviamento a favore dei giovani agricoltori occorre considerare:

- a) la situazione di partenza dell'azienda agricola;

- b)** le tappe essenziali e gli obiettivi per lo sviluppo delle attività della nuova azienda;
- c)** i particolari delle azioni, incluse quelle inerenti alla sostenibilità ambientale e all'efficienza delle risorse, occorrenti per lo sviluppo delle attività dell'azienda agricola quali investimenti, formazione, consulenza o qualsiasi altra attività.

Nel caso di aiuto all'avviamento per attività non agricole nelle zone rurali, vanno invece considerati:

- a)** la situazione economica di partenza della persona o della micro o piccola impresa che chiede il sostegno;
- b)** le tappe essenziali e gli obiettivi per lo sviluppo delle nuove attività dell'azienda agricola o della micro o piccola impresa;
- c)** i particolari delle azioni richieste per lo sviluppo delle attività della persona o dell'azienda agricola o della micro o piccola impresa, quali i particolari di investimenti, formazione e consulenza.

Nel caso di aiuto all'avviamento per lo sviluppo di piccole aziende agricole, si considerano:

- a)** la situazione di partenza dell'azienda agricola;
- b)** i particolari delle azioni, incluse quelle inerenti alla sostenibilità ambientale ed all'efficienza delle risorse, che potrebbero favorire il conseguimento della redditività, quali investimenti, formazione, collaborazione o qualsiasi altra azione.

### **8.2.2. Gli ambiti di applicazione di un piano di impresa (PI)**

Le norme comunitarie e il loro recepimento regionale definiscono i contenuti del documento e le modalità applicative connesse ai finanziamenti pubblici. Ma sono coerenti con le finalità e i limiti di questo strumento di pianificazione aziendale?

Per rispondere occorre innanzitutto ricordare che le Regioni assegnano al PI il compito di misurare la sostenibilità finanziaria degli investimenti e quindi la loro capacità di ottenere un supporto anche dagli istituti di credito. Quindi la prima finalità è quella di valutare il rischio d'impresa, aspetto sicuramente molto importante, ma che non rappresenta l'obiettivo principale di questo strumento.

Nel linguaggio corrente il PI coincide con il Piano aziendale, che ha sostituito il termine più obsoleto di Piano di miglioramento aziendale per sottolinearne l'obiettivo economico volto a migliorare la competitività delle aziende sui mercati. La finalità originaria di questo strumento, nato in ambito manifatturiero, è quella di comunicare l'idea imprenditoriale a partire dalla quale costruire una nuova attività o ridefinire profondamente quella esistente. Con questa accezione il PI non è solo uno strumento per dimensionare le strutture, i processi produttivi e le fonti di finanziamento ma è un mezzo di comunicazione per dimostrare le capacità organizzative, la conoscenza del contesto e del mercato, la predisposizione ad innovare e rischiare.

Coglierne solo gli aspetti quantitativi è molto riduttivo soprattutto in considerazione del processo di inverdimento delle politiche comunitarie che condiziona l'obiettivo economico ad altri scopi quali quelli della sostenibilità ambientale (biodiversità, clima, energia, ecc.) e sociale (occupazione, servizi alla popolazione, ecc.). L'utilizzo del PI nell'ambito di un PSR non dovrebbe quindi limitarsi a valutare i risultati economici aziendali ma considerare anche quelli di interesse collettivo che non sempre sono esprimibili monetariamente.

Un'altra criticità è legata all'ambito di applicazione del PI al di fuori dell'avvio di una nuova attività imprenditoriale. Questo strumento di pianificazione aziendale è adatto a descrivere e analizzare un processo di profonda riorganizzazione strutturale mentre il suo utilizzo per scelte imprenditoriali circoscrivibili a singole attività o dotazioni, come ad esempio la sostituzione di un macchinario, è complicato e per certi versi controproducente. Per affrontare questi problemi decisionali è più opportuno utilizzare specifici strumenti in grado di valutare la convenienza e la sostenibilità economica dei singoli investimenti (es. analisi dei flussi di cassa e calcolo del tasso di rendimento interno), senza la necessità di ricostruire uno scenario aziendale complessivo.

Un altro elemento di valutazione dell'opportunità di utilizzare il PI è quello della dimensione economica dell'azienda. Le misure ad investimento pongono soglie minime di accesso ai finanziamenti (ad esclusione ovviamente dei nuovi insediamenti) ma si tratta solitamente di dimensioni relativamente basse per evitare di escludere la maggior parte delle aziende agricole.

Questa scelta comporta però che due aziende, di cui una avente, per esempio, una dimensione economica di 50 mila euro e l'altra di 500 mila, sono tenute ad applicare lo stesso modello di PI pur operando su scale produttive, tecnologiche e di mercato completamente diverse. Inoltre va considerato che la dimensione economica aziendale e la forma giuridica determinano anche l'adozione di un sistema contabile completo (aspetti economici e finanziari) che costituisce la base informativa essenziale per valutare la situazione corrente. Come è possibile, quindi, quantificare i fabbisogni finanziari e i risultati economici futuri se non si conoscono quelli presenti?

### **8.2.3. Riflessioni conclusive**

Malgrado i limiti applicativi precedentemente descritti, il PI rappresenta un passaggio obbligato per i nuovi imprenditori e per quelli che vogliono cambiare decisamente rotta, innovando sul piano non solo tecnologico o produttivo ma anche organizzativo. Questo strumento di pianificazione andrebbe però considerato non tanto un mezzo per accedere ai finanziamenti pubblici o privati, ma una opportunità per accrescere le proprie competenze e capacità imprenditoriali.

La predisposizione del PI deve essere delegata al professionista che unitamente all'imprenditore costruiranno un modello in grado da una parte di ampliare le competenze organizzative e gestionali dell'imprenditore e dall'altra di poter rendere sostenibile la domanda di finanziamento.

Occorre infatti sottolineare che l'introduzione di una innovazione in azienda, così come la produzione di una esternalità ambientale, che sono tra gli obiettivi trasversali dello sviluppo rurale, mal si presta-

no ad una valutazione basata sui tradizionali indicatori economici e finanziari.

Per favorire lo sviluppo delle imprese agricole coerentemente con gli obiettivi del PSR, l'utilizzo di un PI "tradizionale" non appare sufficiente. E' necessario che i soggetti finanziatori pubblici e privati siano anch'essi in grado di innovare, adottando procedure e strumentazioni più in linea con il nuovo modello di agricoltura europea.

Nel concreto, i finanziamenti, almeno quelli pubblici, non dovrebbero porre l'attenzione solo sulla solidità del capitale aziendale, ma anche sulla crescita del capitale umano, che è il vero fattore su cui puntare per favorire lo sviluppo rurale.

### **8.3. L'ammissibilità della spesa: rendicontazione e controllo**

---

Per far sì che il finanziamento sia ammissibile è necessario adottare strumenti di rendicontazione che siano esaustivi e completi sia nella fase di presentazione che nelle fasi successive delle presentazioni dei rendiconti intermedi e finali. I procedimenti da adottare in specifici contesti operativi devono essere condivisi tra l'amministrazione regionale/nazionale, gli imprenditori e le autorità di gestione dei PSR.

Senza una reale condivisione, l'utilizzo di tali strumenti rischiano di diventare un appesantimento procedurale per le aziende e uno strumento di scarsa efficacia per le Autorità di gestione (AdG) dei PSR.

La quasi totalità delle regioni è dotata di un sistema informativo in grado di gestire i dati economici e procedurali dei progetti ammessi a finanziamento.

Il sistema supporta le varie Direzioni Regionali nelle attività di rendicontazione e di monitoraggio delle spese e degli investimenti richiesti, semplificando (per le regioni) le procedure e permettendo un controllo sulle attività.

La gestione dei dati dei progetti finanziati è un'esigenza sentita per la necessità di avere evidenza delle fasi di avanzamento per ogni singolo

progetto finanziato. Il sistema non si limita ad essere “rendicontativo”, ma costituisce anche il mezzo attraverso il quale le singole autorità e/o uffici regionali interagiscono per compiere le funzioni loro attribuite dai regolamenti UE 1083/2006, 1828/2006 e successivi, nel rispetto della normativa regionale e nazionale.

Ciascun utente pubblico è dotato di un’utenza (account) che lo abilita a una serie di funzionalità/operazioni sui progetti contenuti nel database del sistema.

All’interno del sistema sono contenute tutte le informazioni caratterizzanti un progetto: per avere una completezza informativa, sono presenti informazioni anagrafiche (programmatore, attuatore e destinatario del progetto), fisiche (indicatori sull’avanzamento del progetto), procedurali (informativa sulle procedure operate dalla regione per l’avanzamento di un progetto) e finanziarie.

Il sistema dovrebbe però, essere condiviso con i destinatari finali in modo da poter permettere loro di rendicontare le varie fasi di spesa utilizzando direttamente tale strumento condiviso ed approvato dalle AdG.

## **8.4. Prospettive e sviluppo per i commercialisti**

---

Il momento storico e la crisi economica solo in leggerissima ripresa, ci ha imposto di spostare lo sguardo verso nuovi orizzonti e tornare alle origini, al rispetto del territorio, allo sviluppo rurale; temi che potrebbero essere di sostegno ai nuovi ma anche ai collaudati imprenditori agricoli.

Per l’UE il settore agricolo è considerato uno dei pilastri sul quale investire ingenti risorse, allora un paese come l’Italia può e deve utilizzare a pieno regime le opportunità di finanziamento offerte dall’Europa, anche e soprattutto perché trattasi di sovvenzioni gratuite.

La programmazione comunitaria Europa2020 è l’occasione per riflettere e confrontarsi sui diversi tentativi di trovare soluzioni alle contraddizioni del nostro mondo. Servono soprattutto scelte politiche consapevoli, stili di vita sostenibili, e così, anche attraverso l’utilizzo dei

fondi comunitari sarà possibile trovare un equilibrio tra disponibilità e consumo delle risorse; gli imprenditori agricoli devono iniziare a sapere che potranno trovare un contributo di conoscenze e professionalità anche nei commercialisti italiani che si occupano del settore.

# Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

---

## **Presidente**

Gerardo Longobardi

## **Vice Presidente**

Davide Di Russo

## **Consigliere Segretario**

Achille Coppola

## **Consigliere Tesoriere**

Roberto Cunsolo

## **Consiglieri**

Adriano Barbarisi

Maria Luisa Campise

Andrea Foschi

Maurizio G. Grosso

Vito Jacono

Attilio Liga

Giorgio Luchetta

Luigi Mandolesi

Raffaele Marcello

Marcello Marchetti

Massimo Miani

Giovanni G. Parente

Ugo Marco Pollice

Antonio Repaci

Felice Ruschetta

Sandro Santi

Maria Rachele Vignani

## **CNDCEC**

Piazza della Repubblica, 59

00185 – Roma

Tel. 06.47863300

Fax. 06.47863349

E-mail [info@commercialisti.it](mailto:info@commercialisti.it)

Web. [www.commercialisti.it](http://www.commercialisti.it)

## **Direttore Generale**

Francesca Maione

# Composizione della Fondazione Nazionale dei Commercialisti

---

## **Presidente**

Giorgio Sganga

## **Direttore Scientifico**

Giovanni Castellani

## **Consiglieri**

Alessandro Clò

Luigi Carunchio

Michele De Taronatti

Nicolò La Barbera

Vittorio Raccamari

Francesco M. Renne

## **Comitato Scientifico**

Salvatore Bilardo

Vincenzo Busa

Mario Cicala

Marco Elefanti

Carlo Ricozzi

## **Collegio dei Revisori**

Claudio Solferini

Gaetano Ambrogio

Maurizio Napolitano

## **FNC**

Piazza della Repubblica, 68

00185 – Roma

Tel. 06.4782901

Fax. 06.4874756

E-mail [info@fncommercialisti.it](mailto:info@fncommercialisti.it)

Web. [www.fondazionenazionalecommercialisti.it](http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it)

*A cura della*  
Fondazione Nazionale dei Commercialisti

*Progetto grafico*  
Martino Palladini

*Stampa*  
[www.darcoprint.it](http://www.darcoprint.it)





# F N C

ISBN 978-88-99517-18-2



9 788899 517182 >