

# IL SISTEMA FISCALE IN AGRICOLTURA

Gli speciali di PianetaPSR

Guida operativa agli aspetti fiscali  
degli interventi finanziati dai PSR

**2**



# IL SISTEMA FISCALE IN AGRICOLTURA

---

---

*Pubblicazione realizzata con il contributo FEASR (fondo europeo per l'agricoltura e lo sviluppo rurale)  
nell'ambito delle attività previste dal programma Rete Rurale Nazionale 2007-2013*

*Responsabile del progetto: Camillo Zaccarini Bonelli  
Contributo a cura di: Franco Preziosi e Gian Paolo Tosoni  
Con il coordinamento di: Alessandro Mastrantonio  
Grafica: Roberta Ruberto*

---



## INDICE

6. L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE .....	7
6.1 Soggetti passivi .....	7
6.2 Base imponibile .....	9
6.3 Aliquote applicabili .....	10
7. L'IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI .....	11
7.1 Definizione di immobili .....	11
7.2 Soggetti passivi .....	12
7.3 Base imponibile .....	13
7.3.1 Fabbricati .....	13
7.3.2 Aree fabbricabili .....	14
7.3.3 Terreni agricoli .....	14
7.3.4 Aliquote .....	15
7.3.5 Agevolazioni per i produttori agricoli .....	15
8. L'IMPOSTA DI REGISTRO .....	16
8.1 Acquisto di terreni agricoli .....	16
8.2 Affitto di terreni .....	17
8.3 La proprietà coltivatrice .....	17
8.3.1 La disciplina vigente fino all'anno 2009 .....	17
8.3.2 La nuova disciplina .....	19
8.4 Il compendio unico .....	20
8.5 Agevolazioni per giovani agricoltori .....	21
8.5.1 Imposta di registro .....	21

8.5.2	Imposte sui redditi .....	22
9.	LE SOCIETÀ AGRICOLE .....	23
9.1	Soggetti beneficiari.....	23
9.2	La determinazione del reddito .....	24
9.3	Distribuzione di utili .....	24
10.	L'ATTIVITÀ AGRITURISTICA.....	26
10.1	La disciplina fiscale .....	27
10.2	Opzione per il regime normale.....	28
11.	LE AGROENERGIE .....	29
11.1	Ambito soggettivo.....	29
11.2	Ambito oggettivo .....	30
11.3	Determinazione del reddito.....	30
11.4	La tariffa incentivante .....	33
11.5	I certificati verdi .....	34
11.6	Imposta sul valore aggiunto.....	34
11.7	Imposta regionale sulle attività produttive .....	35
12.	I FABBRICATI RURALI .....	36
12.1	Fabbricati destinati ad abitazione .....	36
12.2	Fabbricati strumentali .....	38
12.3	Valorizzazione del patrimonio abitativo rurale.....	38

## 6. L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

---

L'imposta regionale sulle attività produttive è stata istituita, con effetto dal 1° gennaio 1998, dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ed ha sostituito i seguenti tributi e contributi:

- i contributi per il servizio sanitario nazionale;
- l'ILOR;
- l'ICIAP;
- la tassa di concessione governativa sulla partita IVA;
- l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

Il settore agricolo è stato particolarmente penalizzato in quanto la nuova imposta ha sostituito tributi che i produttori agricoli non pagavano, o pagavano in misura ridotta.

Per tale motivo, la legge istitutiva aveva previsto una iniziale applicazione dell'imposta nel settore agricolo con una aliquota nella misura ridotta dell'1,9%, rispetto alla misura ordinaria del 4,25%, con un progressivo aumento fino a raggiungere quella ordinaria.

In realtà, per effetto di continue proroghe, è stata applicata sempre l'aliquota ridotta, fino a quando è stata definitivamente fissata "a regime" dalla legge 22 dicembre 2008, n. 203 (legge finanziaria 2009).

Inoltre, l'aliquota ordinaria è stata ridotta al 3,9%.

### 6.1 SOGGETTI PASSIVI

---

Il presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività "*autonomamente organizzata*", diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Il confine tra attività autonomamente organizzate ed attività nelle quali manca l'organizzazione non è di facile individuazione, per cui, sulla questione, si è prodotta una copiosa giurisprudenza.

Di recente, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 21122 depositata il 13 ottobre 2010, si è espressa in merito all'assoggettamento ad IRAP dell'attività svolta da un coltivatore diretto.

Nella sentenza, la Suprema Corte, richiamando alcune precedenti sentenze riguardanti i lavoratori autonomi (professionisti) ed alcune figure esercenti attività di impresa (agenti di commercio e promotori finanziari), ha ribadito che occorre fare riferimento non alla oggettiva natura dell'attività, bensì alle modalità con le quali la stessa viene svolta.

In sostanza, si riafferma il principio in base al quale deve sussistere una "*autonoma organizzazione*". Tale principio vale per tutti i piccoli imprenditori, compresi i coltivatori diretti, che utilizzano prevalentemente il lavoro proprio e dei componenti della famiglia.

Dal contenuto della sentenza, si ritiene che si possa affermare, in primo luogo, che può essere esonerato da IRAP soltanto il coltivatore diretto e non anche l'imprenditore agricolo professionale (IAP), il quale, solitamente, si avvale di una organizzazione aziendale, in termini di capitale e lavoro altrui, che rientra nel concetto di autonoma organizzazione.

In particolare, per quanto concerne il coltivatore diretto, si può ritenere che l'esenzione riguardi i soggetti che esercitano una delle attività agricole "tipiche" (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali), escludendo coloro che esercitano anche altre attività che, seppure considerate "agricole per connessione", dovrebbero risultare incompatibili con i principi enunciati nella sentenza, come, ad esempio, l'attività di agriturismo e la produzione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche.

Premesso quanto sopra, i principali soggetti passivi sono:

- le società per azioni, a responsabilità limitata, in accomandita per azioni e le società cooperative;
- le società in nome collettivo, in accomandita semplice e società equiparate;
- le persone fisiche esercenti attività commerciali;
- le persone fisiche, le società semplici esercenti arti e professioni;



- i produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi i soggetti con volume d'affari non superiore ad euro 7.000 esonerati dagli adempimenti IVA.

## 6.2 BASE IMPONIBILE

---

In linea generale, la base imponibile è determinata con i dati risultanti in bilancio o dalla dichiarazione dei redditi.

I produttori agricoli titolari di reddito agrario, invece, determinano il valore della produzione in base ai dati risultanti dalla contabilità tenuta ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

In sostanza, la base imponibile risulta dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti inerenti l'attività agricola, soggetti a registrazione IVA.

Se l'attività è svolta in più Regioni, il valore della produzione deve essere ripartito in misura proporzionale all'ammontare delle retribuzioni del personale impiegato nelle varie Regioni.

Per le imprese agricole, la suddivisione del reddito deve essere effettuato in base all'estensione dei terreni ubicati nel territorio di ciascuna Regione.

Il criterio IVA deve essere utilizzato anche dalle imprese di allevamento con terreno insufficiente che determinano il reddito in base ai parametri di cui all'articolo 56, comma 5, del TUIR, nonché dalle imprese agrituristiche che determinano in misura forfetaria, ai sensi dell'articolo 5 della legge n. 413/91.

Per le attività agricole connesse per le quali il reddito viene determinato forfetariamente ai sensi dell'articolo 56-bis del TUIR (moltiplicando i corrispettivi IVA per il 15% ovvero per il 25% a seconda che trattasi, rispettivamente di attività di produzione di beni o di prestazioni di servizi), la base imponibile è determinata sommando al reddito calcolato forfetariamente l'ammontare delle retribuzioni relative al personale dipendente e gli interessi passivi.

Ai fini della determinazione della base imponibile sono ammessi in deduzione:

- una deduzione variabile da euro 7.350 ad euro 1.850, se il valore della produzione non è superiore ad euro 180.999,91;
- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- una deduzione forfetaria di euro 4.600 per ciascun dipendente assunto a tempo indeterminato; tale deduzione è elevata ad euro 9.200 per le Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia;
- i contributi previdenziali ed assistenziali;
- le spese per apprendisti, disabili, personale assunto con contratto di formazione lavoro ed addetti alla ricerca;
- una deduzione di euro 1.850 per ciascun dipendente fino ad un massimo di cinque, se i componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non sono superiori ad euro 400.000.

### 6.3 ALIQUOTE APPLICABILI

---

L'aliquota base è attualmente fissata nella misura del 3,9%, con facoltà per le Regioni di variarla, in più o in meno, fino allo 0,92%.

Per le imprese agricole che esercitano l'attività nei limiti dell'articolo 32 del TUIR, si applica l'aliquota ridotta dell'1,9%, mentre sulla parte eccedente si applica l'aliquota ordinaria.

Per le attività di allevamento l'applicazione dell'aliquota ridotta è limitata al valore della produzione corrispondente al numero degli animali allevati con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno. Sul valore della produzione corrispondente al numero degli animali eccedenti si applica, invece, l'aliquota ordinaria.

La stessa aliquota ordinaria si applica all'attività di agriturismo ed alle attività agricole connesse per le quali il reddito è determinato in misura forfetaria.

## 7. L'IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

---

L'imposta comunale sugli immobili è stata introdotta, a decorrere dall'anno 1993, dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Il presupposto per l'applicazione dell'imposta è il possesso di:

- fabbricati;
- aree fabbricabili;
- terreni agricoli;

ubicati nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa.

### 7.1 DEFINIZIONE DI IMMOBILI

---

In base alle disposizioni contenute nell'articolo 2:

- a) per “*fabbricato*” deve intendersi l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta al catasto dei fabbricati;
- b) per “*area fabbricabile*” deve intendersi l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità.<sup>1</sup> Tuttavia, non sono considerate fabbricabili le aree utilizzate da parte di coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali per lo svolgimento di attività agricole;

---

<sup>1</sup> D.L. n. 203/2005, articolo 11-quaterdecies, comma 16 (norma di interpretazione autentica):

“Ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'articolo 2, comma 1, lettera b), dello steso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque edificabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”.

- c) per “terreno agricolo” deve intendersi il terreno adibito alle attività agricole di cui all’articolo 2135 del codice civile.

## 7.2 SOGGETTI PASSIVI

---

I contribuenti ICI sono, in linea generale, tutti coloro che possiedono immobili ubicati sul territorio nazionale.

In particolare, sono soggetti passivi al tributo:

- proprietario: colui che, a norma dell’articolo 832 del codice civile, ha diritto di godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo;
- usufruttuario: colui che, a norma dell’articolo 981 del codice civile, ha diritto di godere dell’immobile e trarre da esso ogni utilità, rispettandone la destinazione economica;
- abitatore: colui che, a norma dell’articolo 1022 del codice civile, ha il diritto di abitazione di una casa e può abitarla limitatamente ai bisogni suoi e della sua famiglia;
- enfiteuta: colui che, a norma dell’articolo 959 del codice civile, ha diritto di godere di un fondo e dei suoi frutti;
- superficiario: colui che, a norma dell’articolo 952 del codice civile, ha diritto di costruire sul suolo altrui;
- locatario finanziario: colui che utilizza l’immobile concesso in locazione finanziaria (leasing).

## 7.3 BASE IMPONIBILE

---

La base imponibile deve essere calcolata in misura differenziata a seconda dell'immobile.

### 7.3.1 Fabbricati

Si premette che dall'anno 2008 l'ICI sull'abitazione principale è stata abolita, con esclusione delle abitazioni classificate nelle categorie catastali A1, A8 e A9 (abitazioni di lusso, ville, castelli). L'abolizione riguarda anche le pertinenze dell'abitazione principale (garage, cantina, box auto, ecc.).

L'esenzione dall'imposta è estesa alle abitazioni assimilate alle prime case dai regolamenti comunali.

Premesso quanto sopra, per i fabbricati iscritti in catasto la rendita risultante al 1° gennaio dell'anno di imposizione deve essere rivalutata nella misura del 5% e, poi, moltiplicata per i seguenti coefficienti:

- 100, se trattasi di unità immobiliari classificate nei gruppi catastali A (abitazioni) e C (garage, box, cantine, laboratori, e simili), ad esclusione delle categorie A10 e C1;
- 140, se trattasi di unità immobiliari classificate nel gruppo catastale B (collegi, convitti, scuole, e simili);
- 50, se trattasi di unità immobiliari classificate nella categoria catastale A/10 (uffici e studi privati) e nel gruppo catastale D (opifici, alberghi, e simili);
- 34, se trattasi di unità immobiliari classificate nella categoria C1 (negozi e botteghe).

Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D non iscritti in catasto, posseduti da imprese, la base imponibile è determinata in base ai costi di acquisizione, moltiplicati per i coefficienti stabiliti con apposito decreto ministeriale.

I fabbricati rurali, in linea generale, sono esenti da ICI; tuttavia è necessario distinguere tra fabbricati ad uso abitativo e fabbricati strumentali.<sup>2</sup>

I fabbricati a destinazione abitativa sono considerati rurali se vengono rispettati i requisiti previsti dall'articolo 9, comma 3, del D.L. n. 557/93.

I fabbricati strumentali, invece, sono considerati rurali, a norma del comma 3-bis del citato articolo 9, se sono utilizzati per lo svolgimento delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile.

### **7.3.2 Aree fabbricabili**

La base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione.

Il valore va determinato tenendo conto dei seguenti elementi di valutazione:

- zona territoriale di ubicazione;
- indice di edificabilità;
- destinazione d'uso consentita;
- oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione;
- prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

### **7.3.3 Terreni agricoli**

Per i terreni agricoli la base imponibile è determinata moltiplicando il reddito dominicale, risultante in catasto al 1° gennaio dell'anno di imposizione, per il coefficiente pari a 75.

Il reddito dominicale deve essere preventivamente rivalutato nella misura del 25%.

---

<sup>2</sup> Per un esame dettagliato consultare il paragrafo 11

### 7.3.4 Aliquote

Le aliquote sono determinate con delibera adottata annualmente dai Consigli comunali.

### 7.3.5 Agevolazioni per i produttori agricoli

Per i terreni agricoli posseduti e condotti direttamente da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali sono previste le seguenti riduzioni della base imponibile:

- una franchigia, stabilita nella misura di 25.822,84 euro;
- riduzioni dell'imposta, per la parte eccedente la franchigia, fissate nelle seguenti misure:
  - 70% dell'imposta gravante sulla parte eccedente 25.822,84 euro e fino a 61.974,83 euro;
  - 50% dell'imposta gravante sulla parte eccedente 61.974,83 euro e fino a 103.291,38 euro;
  - 70% dell'imposta gravante sulla parte eccedente 103.291,38 euro e fino a 129.114,22 euro.

Oltre l'importo di 129.114,22 euro, l'imposta è dovuta in misura integrale.

Ai fini della determinazione delle deduzioni e degli scaglioni, si deve assumere il valore complessivo dei terreni, anche se ubicati sul territorio di più Comuni.

I terreni agricoli ubicati nelle cosiddette "zone svantaggiate", come delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984, sono completamente esenti da imposta.

Per espressa disposizione contenuta nell'articolo 58, comma 2, del D.Lgs. n. 446/97, il beneficio compete alle persone fisiche iscritte come coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali negli appositi elenchi tenuti, ai fini previdenziali, a cura dell'INPS.

## 8. L'IMPOSTA DI REGISTRO

In materia di imposta di registro esistono numerose agevolazioni, sia per l'acquisto di terreni agricoli, che per il loro affitto.

Altre agevolazioni sono specifiche per i giovani imprenditori.

### 8.1 ACQUISTO DI TERRENI AGRICOLI

Nella tabella sono riassunte le diverse misure o le esenzioni delle imposte di registro, catastale ed ipotecaria applicabili per l'acquisto di terreni agricoli.

TERRENI AGRICOLI	REGISTRO	IPOTECARIA	CATASTALE
Acquistati da soggetti diversi da imprenditori agricoli	15%	2%	1%
Acquistati da imprenditori agricoli con qualifica IAP	8%	2%	1%
Acquistati da giovani imprenditori con qualifica IAP	6%	2%	1%
Acquistati da coltivatori diretti e IAP per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina	168	168	1%
Acquistati da coltivatori diretti e IAP che si impegnano a costituire un compendio unico	esente	esente	esente



## 8.2 AFFITTO DI TERRENI

---

In linea generale, i contratti di affitto di terreni sono soggetti a registrazione, con applicazione dell'aliquota nella misura pari allo 0,50% del corrispettivo annuo.

L'articolo 17, comma 3-bis, del DPR n. 131/86 (Testo Unico dell'imposta di registro), consente di assolvere l'obbligo di registrazione dei contratti verbali e di quelli formati per scrittura privata non autenticata, presentando una denuncia annuale riepilogativa dei contratti in essere tra le medesime parti contraenti.

La disposizione costituisce non solo una semplificazione, ma anche una agevolazione fiscale, in quanto consente di pagare l'imposta applicando l'aliquota dello 0,50% all'ammontare complessivo dei corrispettivi dichiarato nella denuncia, tenendo presente che il totale dell'imposta non può essere, in ogni caso, inferiore ad euro 67.

## 8.3 LA PROPRIETÀ COLTIVATRICE

---

Tra le disposizioni agevolative in materia di imposta di registro un posto di rilievo è occupato dalle norme che regolano la piccola proprietà contadina.

Le agevolazioni fiscali consistono nell'applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa di 168 euro per ciascun tributo, e nel pagamento dell'imposta catastale nella misura proporzionale dell'1%.

Inoltre, gli atti sono esenti dall'imposta di bollo e gli onorari notarili sono ridotti alla metà.

### 8.3.1 La disciplina vigente fino all'anno 2009

Le norme, originariamente previste in via transitoria dalla legge 6 agosto 1954, sono state mantenute in vigore per oltre 50 anni in virtù di ripetute proroghe contenute nelle leggi finanziarie

che si sono succedute nel corso degli anni, fino alla legge finanziaria 2008, che ha disposto la proroga al 31 dicembre 2009.

L'applicabilità del regime agevolato era subordinato alla sussistenza dei seguenti requisiti:

- 1) l'acquirente doveva dedicare abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra;
- 2) il fondo doveva essere idoneo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina; in ogni caso, il fondo non poteva eccedere di oltre un decimo la superficie corrispondente alla capacità lavorativa dei membri contadini del nucleo familiare;
- 3) nel biennio precedente l'acquirente non doveva avere venduto altri fondi rustici, oppure, nel caso in cui nel suddetto periodo avesse venduto appezzamenti di terreno, la superficie complessiva non doveva essere superiore ad un ettaro, con una tolleranza del 10%.

Per usufruire dell'agevolazione, occorreva produrre un certificato rilasciato dall'Ente competente, attestante il possesso dei prescritti requisiti.

In mancanza, il contribuente doveva presentare la documentazione necessaria, a pena di decadenza del beneficio, entro il termine di tre anni dalla data di registrazione dell'atto.

Infine, l'acquirente decadeva dalle agevolazioni se, prima del decorso di cinque anni dall'acquisto: alienava volontariamente il fondo; cessava di coltivarlo direttamente.

Al riguardo, si rammenta che il D.Lgs. n. 228/2001 ha disposto, all'articolo 11, che non incorre nella decadenza l'acquirente che, durante il periodo vincolativo, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile.

Parimenti non si incorre nella decadenza in tutti i casi di alienazione conseguente all'attuazione di politiche comunitarie, nazionali e regionali, volte a promuovere l'insediamento dei giovani in agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore.

### 8.3.2 La nuova disciplina

In occasione dell'ultima proroga, il D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, ha previsto quanto segue:

*“Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto<sup>3</sup> e fino al 31 dicembre 2010, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiari operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecarie nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1%. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà. I predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo e del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99. E successive modificazioni”.*

Infine, la legge 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità 2011) ha eliminato le parole “e fino al 31 dicembre 2010”, con la conseguenza che le disposizioni agevolative sono state portate “a regime”.

Sulla base delle norme sopra richiamate, si deduce che con il D.L. n. 194/2009, come modificato dalla legge n. 220/2010, il legislatore ha inteso inserire una autonoma disciplina rispetto a quelle prorogate fino all'anno 2009.

In particolare, sotto il profilo soggettivo, assume rilevanza l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale dell'acquirente, coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale.

L'agevolazione compete anche alle società, tenendo presente che per le società di persone almeno un socio e per le società di capitali almeno un amministratore deve possedere la qualifica

---

<sup>3</sup> 28 febbraio 2010

di imprenditore agricolo professionale (per le società in accomandita semplice la qualifica si riferisce ai soci accomandatari).

Sotto il profilo oggettivo, il regime agevolativo compete solo agli atti a titolo oneroso di terreni qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti.

Per quanto concerne la decadenza, resta confermata l'alienazione volontaria ovvero la cessazione della coltivazione del fondo entro cinque anni dall'acquisto, ad eccezione delle ipotesi di cui all'articolo 11, comma 3, del D.Lgs. n. 228/2001, sopra illustrate.

## 8.4 IL COMPENDIO UNICO

---

L'articolo 5-bis del D.Lgs. n. 228/2001, introdotto dall'articolo 7 del D.Lgs. n. 99/2004, prevede agevolazioni finalizzate alla conservazione dell'integrità fondiaria.

Per compendio unico si intende l'estensione di terreno necessaria al raggiungimento del livello minimo di redditività, determinato dai piani regionali di sviluppo rurale (PSR).

L'agevolazione consiste nell'esenzione dal pagamento delle imposte di registro, ipotecaria, catastale e bollo, nel caso di trasferimento a qualsiasi titolo di terreni agricoli a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali che si impegnino a costituire un compendio unico ed a coltivarlo o condurlo per un periodo di almeno dieci anni; inoltre, gli onorari notarili sono ridotti ad un sesto.

Per preservare l'integrità aziendale, durante il suddetto periodo i terreni che costituiscono il compendio unico sono indivisibili, e non possono essere frazionati per effetto di trasferimenti né a causa di morte, né per atto tra vivi.

## 8.5 AGEVOLAZIONI PER GIOVANI AGRICOLTORI

In via preliminare si rammenta che l'articolo 4-bis del D.Lgs. n. 228/2001, introdotto dall'articolo 3 del D.Lgs. n. 99/2004, stabilisce che "ai fini dell'applicazione della normativa statale è considerato giovane imprenditore agricolo l'imprenditore avente un'età non superiore a quaranta anni".

La legge 15 dicembre 1998, n. 441, riguardante le norme per la diffusione e la valorizzazione dell'imprenditoria giovanile in agricoltura prevede alcuni incentivi di carattere fiscale.

### 8.5.1 Imposta di registro

L'articolo 14, comma 5, della citata legge n. 441/98 stabilisce che i giovani agricoltori in possesso dei requisiti per beneficiare degli aiuti previsti dal regolamento (CE) n. 950 del 20 maggio 1997<sup>4</sup>, qualora acquistino o permutino terreni, sono assoggettati all'imposta di registro nella misura del 75% di quella prevista dalla tariffa, parte prima, articolo 1, nota I, allegata al DPR n. 131/86; pertanto, si applica l'aliquota nella misura del 6%, in luogo di quella dell'8% ( $8\% \times 75\% = 6\%$ ).

L'Agenzia delle entrate, con circolare n. 109/E del 24 maggio 2000, ha precisato che, per beneficiare dell'agevolazione, il giovane agricoltore deve svolgere l'attività per almeno cinque anni.

Inoltre, l'articolo 15 della stessa legge prevede la registrazione solo in caso d'uso per i contratti di affitto stipulati in favore di giovani agricoltori qualora abbiano ad oggetto terreni, purché stipulati nel rispetto degli accordi collettivi di cui all'articolo 45 della legge 3 maggio 1982, n. 203 (Norme sui contratti agrari).

---

<sup>4</sup> "per beneficiare degli aiuti comunitari agli investimenti, un agricoltore deve di norma essere imprenditore agricolo a titolo principale, ossia dedicare almeno la metà del proprio tempo all'agricoltura nella sua azienda e trarre da tale attività almeno la metà del proprio reddito; è tuttavia opportuno estendere gli aiuti per gli investimenti alle persone che non esercitano l'agricoltura a titolo principale, purché esse svolgano nelle loro aziende attività forestali, turistiche, artigianali o di protezione dell'ambiente e di conservazione dello spazio naturale".

### **8.5.2 Imposte sui redditi**

Le rivalutazioni del reddito dominicale nella misura dell'80% e del reddito agrario nella misura del 70% non si applicano per i periodi d'imposta durante i quali i terreni sono concessi in affitto per usi agricoli ai giovani imprenditori, purché la durata del contratto non sia inferiore a cinque anni.

## 9. LE SOCIETÀ AGRICOLE

---

Al fine di favorire lo sviluppo della forma societaria nel settore dell'agricoltura, con l'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) viene consentito a talune società di optare per la determinazione del reddito su base catastale, ai sensi dell'articolo 32 del TUIR.

### 9.1 SOGGETTI BENEFICIARI

---

L'opzione è consentita alle società di persone, alle società a responsabilità limitata ed alle cooperative, che rivestono la qualifica di “*società agricola*”, ai sensi dell'articolo 2 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

Il richiamo al D.Lgs. n. 99/2004 comporta che le società possono essere qualificate come agricole se hanno i seguenti requisiti:

l'oggetto sociale deve prevedere l'esercizio “*esclusivo*” delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile;

la ragione sociale o la denominazione deve contenere la locuzione “*società agricola*”.

In ordine al requisito della “*esclusività*”, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, oltre alla previsione nell'oggetto sociale dell'esercizio esclusivo delle attività agricole (requisito formale), le società devono, *in concreto*, esercitare esclusivamente le suddette attività (requisito sostanziale).

Tuttavia, l'esclusività non viene meno quando le società svolgono attività diverse da quelle agricole, a condizione che le stesse siano strumentali a quella principale per il conseguimento dell'oggetto sociale.

## 9.2 LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO

---

Il regime di imposizione su base catastale si pone in alternativa al regime analitico di determinazione del reddito di impresa, e si applica esclusivamente alle attività agricole svolte nei limiti di cui all'articolo 32 del TUIR.

Pertanto, nel caso di contemporaneo svolgimento anche di attività agricole non ricomprese nel reddito agrario, il relativo reddito deve essere determinato secondo le ordinarie regole del reddito di impresa.

E' importante sottolineare che la determinazione del reddito su base catastale non modifica la natura del reddito prodotto, che continua ad essere qualificato come reddito di impresa.

Da tale qualificazione discende che l'opzione per la tassazione catastale non configura l'ipotesi di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, escludendo, di conseguenza, il realizzo di plusvalenze tassabili.

Naturalmente, il permanere nell'ambito del reddito d'impresa impone alle società di mantenere la struttura contabile prevista dalla normativa in materia di accertamento, e, cioè, contabilità ordinaria o semplificata a seconda della tipologia del soggetto e dell'ammontare dei ricavi.

## 9.3 DISTRIBUZIONE DI UTILI

---

L'opzione per la determinazione del reddito su base catastale comporta situazioni diverse nei rapporti tra società e soci in relazione alla distribuzione di utili.

Per le società di persone, l'opzione comporta, ai fini della tassazione in capo ai soci, l'attribuzione del reddito catastale in proporzione alle quote di partecipazione.

Il naturale regime di trasparenza per le società di persone comporta che la successiva distribuzione degli effettivi utili ai soci non determina una ulteriore tassazione rispetto a quella subita in riferimento ai valori catastali.



Per le società a responsabilità limitata, invece, la situazione è diversa, in quanto la tassazione IRES dei valori catastali in capo alla società non esclude la tassazione IRPEF sugli utili effettivamente distribuiti ai soci.

Pertanto, può risultare conveniente per la SRL agricola optare per la trasparenza fiscale, ai sensi dell'articolo 116 del TUIR, al fine di evitare la doppia tassazione.

## 10. L'ATTIVITÀ AGRITURISTICA

---

La legge 20 febbraio 2006, n. 96, costituisce la nuova “legge quadro” dell’agriturismo, e rappresenta il punto di riferimento normativo, integrata dalle singole leggi regionali.

Ai sensi dell’articolo 2, per attività agrituristiche si intendono esclusivamente le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli, singoli o associati, e dai loro familiari, attraverso l’utilizzazione della propria azienda, in rapporto di connessione rispetto all’attività di coltivazione del fondo, silvicoltura ed allevamento, che devono rimanere, comunque, principali.

Rientrano tra le attività agrituristiche:

- le attività finalizzate ad offrire ospitalità in alloggi o in spazi destinati alla sosta di campeggiatori;
- la somministrazione di pasti e bevande, costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona;
- l’organizzazione di degustazione di prodotti aziendali, ivi inclusa la mescita di vini;
- l’organizzazione, anche all’esterno dei beni fondiari dell’azienda, di attività ricreative, culturali, didattiche, di pratica sportiva, escursionistiche ed ippoturismo, aventi la finalità di valorizzare il territorio ed il patrimonio rurale.

Come già detto, la legge n. 96/2006 deve essere necessariamente integrata con le singole leggi regionali, alle quali viene demandato il compito di specificare i criteri per l’esercizio dell’attività agriturbistica, con particolare riferimento all’utilizzo di criteri oggettivi che tengano conto della quantità di lavoro e di tempo impiegata nell’attività agricola, che deve essere prevalente rispetto a quella agriturbistica.

Per espressa previsione di legge, l’attività agricola si considera, in ogni caso, prevalente se il numero degli ospiti non è superiore a dieci persone.

In riferimento alla somministrazione di pasti, la legge quadro dispone che le singole leggi regionali devono tenere conto dei seguenti criteri:

- a) l'azienda che somministra pasti e bevande deve apportare comunque una quota significativa di prodotto proprio;
- b) per aziende agricole della zona si intendono quelle collocate in ambito regionale o in zone omogenee contigue di zone limitrofe, e per esse deve essere stabilita una ulteriore quota di apporto di prodotti;
- c) le quote di cui alle lettere a) e b) devono rappresentare la prevalenza dei prodotti impiegati nella somministrazione dei pasti e delle bevande;
- d) la parte rimanente dei prodotti deve provenire preferibilmente da artigiani alimentari della zona e, comunque, deve riferirsi a produzioni agricole regionali o di zone limitrofe;
- e) in caso di obiettiva indisponibilità di alcuni prodotti in ambito regionale o in zone limitrofe, può essere definita una quota limitata di prodotti di altra provenienza, in grado di soddisfare le caratteristiche di qualità e tipicità.

I locali utilizzati per l'attività agrituristica sono assimilati ad ogni effetto alle costruzioni rurali, con la conseguenza che il loro reddito è assorbito dal reddito catastale del terreno sul quale insistono.

## 10.1 LA DISCIPLINA FISCALE

---

Ai fini fiscali l'attività di agriturismo è considerata attività commerciale, con la conseguenza che, per quanto concerne l'IVA, è necessario separare contabilmente l'attività agricola e l'attività agrituristica; la separazione non è obbligatoria se per ambedue le attività si opta per l'applicazione dell'imposta nei modi normali.

La separazione delle attività comporta:

- la fatturazione e l'annotazione dei passaggi di beni dall'attività agricola a quella agrituristica;
- detrazione IVA per gli acquisti di beni e servizi per uso promiscuo nei limiti della parte imputabile a ciascuna attività;

- liquidazioni periodiche separate, fermo restando il versamento unico;
- presentazione della dichiarazione annuale su un unico modello contenente due intercalari.

Per l'attività agrituristica è obbligatoria la certificazione dei corrispettivi, tramite ricevuta fiscale o scontrino fiscale.

Ai fini della liquidazione dell'imposta, l'articolo 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, ha previsto un regime forfetario per l'IVA, in base al quale per determinare l'imposta dovuta si deve ridurre l'imposta relativa alle operazioni imponibili nella misura del 50%.

La norma non limita l'ambito soggettivo di applicazione, per cui possono usufruire della detrazione forfetizzata anche le società di capitali.

Lo stesso articolo 5 ha introdotto un regime forfetario per le imposte dirette, in base al quale il reddito imponibile si determina nella misura del 25% dei ricavi conseguiti.

Contrariamente all'IVA, il regime forfetario sui redditi può essere adottato soltanto dalle imprese individuali e dalle società di persone, ma non dalle società di capitali che, pertanto, devono obbligatoriamente determinare il reddito in base al bilancio.

Si sottolinea che alle imprese agrituristiche che si avvalgono dei regimi forfetari non sono applicabili, ai fini dell'accertamento, né i parametri, né gli studi di settore.

## 10.2 OPZIONE PER IL REGIME NORMALE

---

Il regime forfetario, sia ai fini IVA, che ai fini delle imposte dirette, costituisce il regime naturale per l'attività agrituristica, rimanendo, comunque, possibile applicare il regime ordinario, obbligatoriamente per ambedue le imposte, previa opzione, vincolante per almeno un triennio, da comunicare nella prima dichiarazione IVA successiva alla scelta.

L'opzione può essere conveniente in caso di inizio attività, in quanto si sostengono ingenti costi, la cui detrazione analitica risulta maggiore rispetto a quella forfetaria.

## 11. LE AGROENERGIE

---

Al fine di sviluppare la produzione di energia “pulita”, mediante fonti rinnovabili, il legislatore ha introdotto disposizioni volte ad incentivare l’esercizio di tale attività da parte degli imprenditori agricoli.

In particolare, l’articolo 1, comma 423, della legge finanziaria 2006, nel testo riformulato dalla legge finanziaria 2007 e successivamente integrato dalla legge finanziaria 2008, stabilisce che “ . . . la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche . . . derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente 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, fatta salva l’opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari . . .”.

### 11.1 AMBITO SOGGETTIVO

---

In considerazione del fatto che la determinazione catastale del reddito è stata estesa a talune società, i soggetti destinatari del regime fiscale previsto per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili sono:

- le persone fisiche;
- le società semplici;
- le altre società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola e che optano per la determinazione del reddito su base catastale.

## 11.2 AMBITO OGGETTIVO

---

Rientra nell'ambito delle attività agricole connesse la produzione di energia elettrica derivante da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche.

In base alla definizione contenuta nel D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, le fonti energetiche rinnovabili non fossili sono l'eolica, la solare, la geotermica, il moto ondoso, la maremotrice, l'idraulica, le biomasse, il gas di discarica, i gas residuati dai processi di depurazione ed il biogas.

In particolare, per "*fonti rinnovabili agro-forestali*" si intendono le biomasse, e cioè la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura, comprendente sostanze vegetali ed animali, e dalla silvicoltura (ad esempio, biomasse legnose che si ottengono da legna da ardere, cippato di origine agro-forestale, o *pellet* derivante dalla segatura di legno).

In base al decreto ministeriale 19 febbraio 2007, l'*impianto fotovoltaico*, composto principalmente da un insieme di moduli o pannelli fotovoltaici, è un impianto di produzione di energia elettrica mediante conversione diretta della radiazione solare, tramite l'effetto fotovoltaico.

## 11.3 DETERMINAZIONE DEL REDDITO

---

Tra le attività produttive di reddito agrario l'articolo 32, comma 2, lettera c), richiama anche le attività connesse di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, tra le quali è compresa la produzione di energia elettrica e calorica derivante da fonti agro-forestali e fotovoltaiche, a condizione che siano utilizzati prodotti provenienti prevalentemente dal fondo.

- *produzione di energia elettrica derivante da fonti rinnovabili agroforestali*

In base a quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 44/E del 15 novembre 2004, il requisito della prevalenza risulta soddisfatto quando la quantità dei prodotti ottenuti direttamente dall'attività agricola risulti superiore a quella acquistata da terzi.

Nel caso in cui il confronto quantitativo non sia possibile perché i beni sono di natura diversa, è necessario utilizzare il criterio del “*valore*”, rapportando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dal fondo ed il costo dei prodotti acquistati da terzi.”

Nei casi in cui non sia possibile effettuare il confronto in quanto i prodotti non sono suscettibili di valutazione, come, ad esempio, i residui zootecnici, la verifica della prevalenza può essere effettuata mediante comparazione, “*a valle*” del processo produttivo, tra l’energia derivante dai prodotti del fondo e quella derivante dai prodotti acquistati da terzi.

– *produzione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche*

La produzione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche non richiede l’utilizzazione di prodotti provenienti dal fondo, in quanto è sufficiente l’installazione di pannelli solari che convertono l’energia solare in energia elettrica.

Tuttavia, trattandosi di attività agricola connessa, è indispensabile che sussista un collegamento con l’attività agricola tipica, caratterizzata dalla presenza di un’azienda con terreni coltivati e distinti in catasto con attribuzione di reddito agrario.

In particolare, l’Agenzia delle entrate, nella circolare n. 32/E del 6 luglio 2009, ha affermato che i terreni devono essere ubicati nello stesso Comune ove è sito l’impianto fotovoltaico, ovvero in Comuni confinanti.

Nella stessa circolare n. 32/E, la medesima Agenzia, d’intesa con il Ministero per le politiche agricole e forestali, ha indicato i requisiti necessari per poter qualificare la produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica come attività connessa, produttiva di reddito agrario.

Sulla base delle indicazioni contenute nella predetta circolare si ottiene il seguente quadro:

- a) la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 KW di potenza nominale complessiva si considera, sempre attività agricola connessa; trattasi, in sostanza, di una vera e propria franchigia;

- b) la produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200 KW di potenza nominale complessiva può essere considerata connessa all'attività agricola a condizione che sussista uno dei seguenti requisiti:
- la produzione derivi da impianti con integrazione architettonica ovvero da impianti parzialmente integrati<sup>5</sup>;
  - il volume d'affari derivante dall'attività agricola, esclusa la produzione di energia fotovoltaica, deve essere superiore al volume d'affari realizzato dalla produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 KW, con l'avvertenza che il suddetto volume d'affari deve essere calcolato senza tenere conto della tariffa incentivante;
  - entro il limite massimo di un MW, per ogni 10 KW di potenza installata eccedente i 200 KW è necessario detenere un ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola.

Ad esempio, se è stato installato un impianto di un MW (1.000 KW), è necessario avere a disposizione almeno 80 ettari di terreno:

$$1.000 \text{ KW} - 200 \text{ KW (franchigia)} = 800 \text{ KW}$$

$$800 \text{ KW} : 10 \text{ ettari} = 80 \text{ ettari}$$

E' importante precisare che il reddito derivante dagli impianti che eccedono i limiti sopra illustrati costituisce, "limitatamente alla parte eccedente", reddito di impresa, che deve essere determinato in base a bilancio.

---

<sup>5</sup> Decreto ministeriale 19 febbraio 2007:

- l'impianto fotovoltaico con integrazione architettonica è l'impianto in cui i moduli sono integrati in elementi di arredo urbano e viario, superfici esterne degli involucri di edifici, fabbricati, strutture edilizie di qualsiasi funzione e destinazione;
- l'impianto fotovoltaico parzialmente integrato è l'impianto in cui i moduli sono posizionati su elementi di arredo urbano e viario, superfici esterne degli involucri degli edifici, fabbricati, strutture edilizie di qualsiasi funzione e destinazione.



## 11.4 LA TARIFFA INCENTIVANTE

---

Per la produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica è prevista una specifica tariffa incentivante, avente lo scopo di reintegrare il costo sostenuto per l'impianto ed incentivare l'utilizzo dell'impianto per un lungo periodo di tempo.

La tariffa viene erogata dal Gestore del sistema Elettrico (GSE) per un periodo di venti anni.

Per quanto concerne il trattamento fiscale ai fini delle imposte sui redditi, la tariffa incentivante risulta:

- a) *non soggetta a tassazione*, se il percettore è un soggetto titolare di reddito agrario;
- b) *soggetta a tassazione*, come contributo in conto esercizio, se il percettore è un imprenditore agricolo persona fisica o società semplice, che produce energia al di fuori dei limiti illustrati al punto 10.3, lettera b); è opportuno precisare che la tassazione si applica in riferimento alla parte riferibile all'energia prodotta oltre i suddetti limiti;
- c) *soggetta interamente a tassazione*, come contributo in conto esercizio, se la tariffa è percepita da società agricole che hanno optato per la determinazione del reddito su base catastale e producono energia al di fuori dei limiti sopra illustrati;
- d) *soggetta interamente a tassazione*, come contributo in conto esercizio, se la tariffa è percepita da società di capitali o società di persone che non abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la tariffa incentivante è sempre esclusa dal campo di applicazione dell'imposta per mancanza del presupposto oggettivo, in quanto manca il rapporto sinallagmatico tra le prestazioni poste in essere dal soggetto che eroga il contributo e quelle poste in essere dal soggetto che le riceve, il quale non è tenuto a prestare alcun servizio o a cedere alcun bene in contropartita.

## 11.5 I CERTIFICATI VERDI

---

I certificati verdi sono titoli che il Gestore dei Servizi Elettrici emette a favore dei produttori di energia da fonti rinnovabili, che certificano la quantità e la qualità di energia prodotta e possono essere oggetto di cessione.

Tali certificati costituiscono beni immateriali strumentali e sono soggetti alla seguente disciplina fiscale:

- 1 - IVA: le cessioni di beni immateriali sono considerate prestazioni di servizi, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 2, del DPR n. 633/72 e, pertanto, sono imponibili con applicazione dell'imposta nella misura ordinaria del 20%;
- 2 - Imposte sui redditi:
  - se l'imprenditore agricolo è titolare di reddito agrario, il corrispettivo della cessione non è soggetto a tassazione, in quanto assorbito dalla determinazione catastale del reddito;
  - se l'imprenditore agricolo produce energia oltre i limiti sopra indicati, i proventi costituiscono plusvalenze tassabili.

## 11.6 IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

---

L'energia elettrica non è un prodotto agricolo elencato nella tabella A, parte prima, allegata al DPR n. 633/72, con la conseguenza che le cessioni sono soggette ad IVA nella misura ordinaria del 20%.

L'aliquota ridotta nella misura del 10% si applica quando la cessione viene effettuata, ai sensi della tabella A, parte terza, n. 103), dello stesso decreto, per uso domestico, per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere, ovvero nei confronti di clienti grossisti.

In relazione alla produzione e cessione di energia elettrica, l'imprenditore agricolo deve tenere una contabilità separata, ai sensi dell'articolo 36 del DPR n. 633/72, per l'attività agricola e per l'attività di produzione di energia.

## 11.7 IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

---

Le disposizioni in materia di IRAP includono tra i soggetti all'imposta anche i produttori agricoli titolari di reddito agrario.

Pertanto, le cessioni di energia sono imponibili, con applicazione dell'aliquota:

- nella misura ridotta dell'1,9%, per il valore della produzione riferito all'attività svolta nei limiti stabiliti dall'articolo 32 del TUIR, ovvero entro i limiti illustrati al punto 10.3;
- nella misura ordinaria del 3,9%, per il valore della produzione eccedente i predetti limiti.

## 12. I FABBRICATI RURALI

---

La normativa riguardante i fabbricati rurali è differente a seconda che trattasi di fabbricati destinati ad abitazione o fabbricati rurali.

### 12.1 FABBRICATI DESTINATI AD ABITAZIONE

---

I fabbricati destinati ad abitazione sono rurali quando:

- a) sono utilizzati dal proprietario del terreno agricolo, dal titolare di altro diritto reale sullo stesso terreno, dall'affittuario, da colui che conduce il fondo ad altro titolo (ad esempio, comodato), dai familiari conviventi a carico dei medesimi soggetti e risultanti dalle certificazioni anagrafiche, dai coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali, dai soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura, da uno dei soci o amministratori delle società agricole aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP). Il proprietario del terreno, l'affittuario, il comodatario e il socio o amministratore della società agricola devono rivestire la qualifica di imprenditore agricolo ed essere iscritti nel registro delle imprese tenuto presso le Camere di Commercio;
  
- b) il terreno cui il fabbricato è asservito ha una 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 il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati;

il volume di affari ai fini IVA, derivante dall'esercizio dell'attività agricola di colui che conduce il fondo, deve essere superiore alla metà del suo reddito complessivo; ai fini della determinazione del reddito vanno esclusi i trattamenti pensionistici corrisposti a coltivatori diretti, imprenditori agricoli, mezzadri e coloni a seguito di attività svolta in agricoltura; il

volume d'affari è ridotto ad un quarto se il terreno su cui viene svolta attività agricola è ubicato in Comune considerato montano;

- c) le unità immobiliari devono risultare iscritte nelle categorie catastali da A/2 ad A/7 con esclusione, quindi, di quelle relative alle categorie A/1 (abitazioni di tipo signorile) e A/8 (abitazioni in ville). Non sono, in ogni caso, rurali le unità immobiliari ad uso abitativo che presentano i requisiti di lusso.

Per il riconoscimento della ruralità delle case di abitazione devono essere soddisfatte tutte indistintamente le condizioni richiamate.

Nel caso di abitazioni rurali utilizzate congiuntamente da più persone, i requisiti fiscali di ruralità (utilizzo, superficie, volume d'affari e inquadramento catastale) devono essere soddisfatti da almeno una di esse. Pertanto, la presenza di un familiare, non a carico del titolare dell'azienda agricola, non comporta la perdita della ruralità dell'unico fabbricato utilizzato dal nucleo familiare.

Qualora il terreno sia utilizzato o soltanto condotto da una società semplice, i requisiti di cui sopra devono essere posseduti da ogni singolo socio; il volume di affari da prendere a riferimento è quello conseguito dalla società nell'esercizio dell'attività agricola, ripartito, in rapporto alla propria quota di partecipazione agli utili, fra i soci della società alla data del 31 dicembre. Se sul terreno insistono più unità abitative, i requisiti devono essere soddisfatti distintamente per ciascuna unità immobiliare.

Se, invece, più unità abitative sono utilizzate da più persone dello stesso nucleo familiare è necessario che, in aggiunta agli altri requisiti, sia rispettato anche il limite massimo di cinque vani catastali, o di 80 mq per un abitante e di un vano catastale, o di 20 mq per ogni abitante oltre il primo per ciascun fabbricato, compreso il primo. Il fabbricato ad uso abitativo, inoltre, è rurale anche se non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso Comune o in Comuni confinanti.

Le costruzioni non utilizzate, che però hanno i requisiti già specificati, si considerano ugualmente rurali e improduttive di reddito di fabbricati. La mancata utilizzazione deve essere comprovata da apposita autocertificazione, da fornire a richiesta degli organi competenti, attestante l'assenza di allacciamento alle reti dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas.

## 12.2 FABBRICATI STRUMENTALI

---

Ai soli fini fiscali, l'art. 9, comma 3-bis, del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, riconosce carattere rurale alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- alla protezione delle piante;
- alla conservazione dei prodotti agricoli;
- alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- all'allevamento e al ricovero degli animali;
- all'agriturismo;
- ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato ovvero a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
- alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
- ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
- alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi;
- all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso.

I fabbricati strumentali sono iscritti in catasto nella categoria speciale D/10.

## 12.3 VALORIZZAZIONE DEL PATRIMONIO ABITATIVO RURALE

---

Una particolare agevolazione è prevista dall'articolo 12 del D.Lgs. n. 99/2004, il quale dispone che i redditi dei fabbricati situati nelle zone rurali e non utilizzabili ad abitazione alla data del 7 maggio 2004 (di entrata in vigore del provvedimento), che sono ristrutturati nel rispetto della vigente disciplina edilizia dall'imprenditore agricolo che ne sia proprietario ed acquisiscono i requisiti di abitabilità previsti dalle vigenti norme, se concessi in locazione dall'imprenditore agricolo per

almeno cinque anni, ai fini delle imposte sui redditi per il periodo relativo al primo contratto di locazione e, comunque, per non più di nove anni, sono considerati compresi nel reddito dominicale dei terreni su cui insistono.