

Considerazioni sull'attività di criteri e metodi utilizzati nella imposizione fiscale diretta in agricoltura

Francesco Lechi*

1. Il settore agricolo è soggetto a un sistema di tassazione diretta in parte diverso da quello degli altri settori. Omogeneo con gli altri per i beni fondiari, tassati nella stessa logica dei fabbricati, e per i redditi delle società di capitali e di lavoro dipendente, è invece differente per quanto riguarda i redditi di impresa e di lavoro indipendente, quest'ultimo esente da imposta.

È stato sostenuto come l'agricoltura sia sottoposta a una limitata imposizione relativamente ad altri settori (Inea, Nomisma 1994). Questo poteva essere vero in passato, per il complesso del settore, anche come conseguenza del fatto che un cespite importante quale il lavoro indipendente era esente da ogni imposizione, ma non è più vero oggi, e certamente non lo è mai stato per alcune delle sue componenti. L'introduzione dell'Irap, le modifiche al regime dell'IVA hanno elevato il carico totale. Per quanto poi riguarda il capitale fondiario il carico fiscale è del tutto in linea con quella dei cespiti analoghi, quali i fabbricati, che sono notoriamente tra i più colpiti dal fisco.

Le differenze nella tassazione diretta in agricoltura rispetto a quella del resto dell'economia dipendono da molte cause, dalla difficoltà dell'utilizzo di sistemi di tassazione oggettiva in presenza di un numero elevatissimo di imprese, alla volontà politica della esenzione dei redditi dei "coltivatori". Questa scelta, che era in passato legata al modestissimo livello di reddito dei lavoratori autonomi, è divenuta di seguito una decisione politica di trasferimento compensativo di ricchezza tra gruppi.

Oggi ci si può porre il quesito sulla persistenza delle ragioni che stavano alla base delle diversità nelle tassazioni. Infatti in agricoltura, accanto a numerosissime microimprese di limitato o nullo interesse fiscale, si sono venute a formare aziende con elevato fatturato e redditi concorrenziali con quelli di altre attività. E' probabile quindi che, anche per ragioni di equità, venga posta in discussione una possibile modifica del sistema di tassazione. Deriva allora il

* Prof. Ordinario di Politica Agraria nell'Università degli Studi di Milano

problema "tecnico" di come intervenire sull'attuale sistema, valutando pregi e difetti delle diverse soluzioni.

2. Le principali imposte dirette che interessano il settore agricolo sono rappresentate oggi dall'Irpef, dall'Irpeg (per le società), dall'ICI¹; oltre a queste si hanno anche l'imposta di registro per le compravendite e quelle sulle successioni, donazioni e catastali. I valori imponibili dei redditi sono definiti in modo differenziato. Sono infatti basati sul reddito oggettivo i redditi dei lavoratori dipendenti e quelli delle società di capitali, questi calcolati da alcuni anni sulla base del risultato contabile. Sono invece stimati in modo forfettario i redditi fondiari e quelli dei capitali agrari e dell'attività di direzione: i relativi imponibili sono rappresentati dai Redditi dominicali (RD) e dai Redditi agrari (RA) iscritti nel Catasto Terreni e i cui valori sono rivalutati ai fini fiscali con aliquote, dato che si riferiscono al periodo 1978-79.

Si ha quindi che non solo i redditi degli immobili, come accade per i fabbricati, si basano su criteri di forfettizzazione, ma anche quelli relativi all'impresa. Deriva da questo l'importanza particolare del Catasto in agricoltura.

Gli aspetti fiscali del Catasto e le caratteristiche della sua applicazione, dal passato più remoto all'Unità d'Italia e quindi di seguito, sono stati ampiamente studiati e non si vuole certamente riprenderli ora. Ai fini di quanto si vuole dopo discutere è opportuno ricordare come il Catasto italiano si sia basato sui criteri logici del censo milanese. Tali criteri si basavano essenzialmente sull'equità nella imposizione dei valori imponibili, sottratti alle stime oggettive di uffici locali, e sulla efficienza economica, data la stima di valori medi dei redditi imponibili, così che, almeno in teoria e tenuto conto della struttura economica dell'epoca, sarebbero stati premiati coloro che avessero avuto risultati migliori e penalizzati coloro che avessero avuto risultati peggiori.

Non vi è dubbio che il Catasto abbia svolto una funzione essenziale nella fiscalità agricola, che un tempo rappresentava parte importante delle entrate pubbliche, e sia stato per lungo tempo coerente con gli obiettivi e i criteri fiscali ed economici dello Stato. Tale funzione e tale coerenza si sono mantenute sostanzialmente inalterate per lungo tempo, dato che è anche rimasta stabile la relazione tra obiettivi e criteri e strumenti. Di recente peraltro, in conseguenza dello sviluppo

1) Sono in via di abolizione l'Ilor e l'INVIM, che è ancora in vigore per gli incrementi dei valori degli immobili sino al 31/12/1992. Di recente è stata introdotta l'Irap, Imposta regionale sulle attività produttive.

economico che ha alterato radicalmente i rapporti tra settori, tra fattori e prodotti, il quadro di riferimento è sostanzialmente mutato, e sono mutati molti aspetti di equità ed efficienza. Appare necessaria quindi una riflessione per comprendere se e in che misura il sistema catastale corrisponda ancora a quei requisiti che lo hanno reso così utile nel passato.

3. Per valutare in modo corretto la rispondenza degli strumenti fiscali agli scopi della società occorre ricordare in breve sintesi come siano evolute nel tempo le finalità economiche di questa e quali debbano essere i criteri della gestione del fisco e della distribuzione dei pesi tra i diversi gruppi economici. In base a queste considerazioni possono di conseguenza essere definiti gli strumenti più idonei per ottenere il risultato desiderato.

Le finalità economiche della attività pubblica sono sintetizzabili nella produzione di "beni pubblici", negli interventi di politica economica atti a favorire lo sviluppo equilibrato, nella redistribuzione della ricchezza. I beni pubblici sono tradizionalmente la difesa nazionale, la sicurezza interna, la giustizia, la ricerca, l'istruzione, la salute pubblica, l'ambiente, cui altri si possono aggiungere, e che in forma pura o mista corrispondono alle caratteristiche di non escludibilità e non rivalità. Mentre i primi erano presenti anche nella società di un tempo, gli altri si sono man mano resi manifesti con la crescita economica. Gli interventi volti allo sviluppo, alla sua crescita equilibrata e alla occupazione riguardano sia l'innescare del processo di crescita che le attività volte ad attenuare i cicli e le crisi nelle società più avanzate. La redistribuzione della ricchezza è collegabile a un complesso di ragioni, che vanno da quelle economiche, quali la "compensazione" per coloro che vengono danneggiati da altri interventi, a quelle sociali, per aiutare gli individui e i settori più deboli, a quelle politiche, quali la ricerca di voti e di benefici nel rapporto tra politici e gruppi di interesse nel "mercato politico". Il fisco è parte sostanziale delle scelte pubbliche, e le decisioni al riguardo sono il risultato degli obiettivi dei politici e quindi delle loro interazioni con i votanti e i gruppi di interesse. La politica fiscale viene così ad evolvere in relazione ai tempi e alle mutevoli necessità economiche, sociali e politiche.

Il moltiplicarsi degli obiettivi della collettività, ma anche l'utilizzazione da parte dei politici dei mezzi raccolti per spostare ricchezza e ottenere sostegno politico, hanno ampliato la spesa pubblica, che

ormai raggiunge e supera la metà del reddito prodotto. L'onere fiscale è divenuto in tal modo pesante, e comporta che il carico sia diffuso in modo equo e che anche le eventuali esenzioni o riduzioni di imposte corrispondano a motivazioni effettive di equità o alla creazione di beni pubblici.

L'equità e l'efficienza dovrebbero rappresentare i caratteri sostanziali di un fisco moderno. Ai fini dell'equità il carico impositivo deve essere proporzionato alle capacità reddituali, senza evasioni, e deve basarsi su dati attendibili, meglio se reali e oggettivi, e non su induzioni, derivate spesso da illazioni e presunzioni superficiali.

In termini di efficienza di tutto il sistema economico e politico il carico fiscale deve avere presenti i problemi dell'equilibrio e del carico tra gruppi. Non deve poi alterare i meccanismi dello sviluppo, nè deve portare il sistema lontano dalla "frontiera del benessere", con alterazioni sostanziali nella allocazione delle risorse e dei prodotti. Il fisco deve anche ottenere i mezzi necessari con il minimo costo e, per questo, deve essere poco costoso nella riscossione dei tributi, così da ridurre al minimo i costi di transazione. In relazione a quanto ora detto le modalità "tecniche" non sono neutrali e vanno attentamente analizzate per armonizzare i fini e i criteri delle politiche pubbliche.

4. La maggior parte della tassazione diretta in agricoltura si basa sugli imponibili catastali e le considerazioni da svolgere vanno quindi riferite al Catasto: questo sia per un dibattito sulla sua utilizzazione così come è oggi concepita che per gli adattamenti cui dovrebbe essere sottoposto.

Ai fini di una discussione in tal senso è utile ricordare come sul piano tecnico il Catasto sia in Italia geometrico e particellare, si basi cioè su rilevazioni topografiche e sulle particelle, "porzioni di terreno contigue, dello stesso possessore, della stessa qualità e classe e poste in un determinato comune censuario", e come le particelle siano classate entro qualità e classi.

Ai fini fiscali sono attribuite alle singole particelle le tariffe di Reddito dominicale (RD), che riguardano i redditi del capitale fondiario, e quelle di Reddito agrario (RA), che si riferiscono ai redditi dell'imprenditore, intesi come interessi del capitale mobiliare e reddito del lavoro direttivo. Il RD viene calcolato deducendo dalla Produzione lorda vendibile tutti i costi con esclusione delle rendite e quasirendite oppure, ove l'affitto sia diffuso, in base al canone di

locazione depurato delle spese padronali. Il RA è calcolato, per il capitale agrario, moltiplicando il valore dello stesso per un saggio predeterminato di interesse, pari all'8%.

Le tariffe sono state calcolate in passato sulla base dei dati rilevati da bilanci afferenti ad aziende di studio; queste sono state individuate per zone omogenee e in base alla caratteristica di "ordinarietà", concetto questo collegato dagli economisti a quello di impresa "marginale", da intendersi come tale in condizioni di equilibrio del mercato. Tale concezione presuppone che esista un elevato grado di concorrenzialità nell'economia, una omogeneità per aree nel sistema produttivo e la prevalenza in tale sistema di imprese organiche, ossia con fattori produttivi interni alle stesse.

In una economia concorrenziale, ma statica, con investimenti modesti e ridotto ricorso al mercato dei capitali, questa costruzione presentava una valida corrispondenza tra le premesse teoriche e la realtà; è invece tutta da verificare la rispondenza tra le concettualizzazioni del passato e la situazione dell'agricoltura attuale.

5. E' facile ricordare con una veloce carrellata come gli strumenti catastali abbiano risposto in passato ai bisogni del fisco in relazione alle necessità della politica economica italiana.

Dopo l'Unità d'Italia la finalità economica prioritaria era quella di risanare il bilancio pubblico perequando tra le varie regioni; poiché l'agricoltura era allora il settore prevalente, il carico fiscale si scaricava in gran parte sull'imposta fondiaria. Il Catasto rappresentava nel contempo lo strumento più adatto per una imposizione relativamente equa ed efficiente: equa in quanto venivano caricati i ceti possidenti, con esenzione del reddito di lavoro contadino, efficiente perché la sua attuazione operativa era affidata a tecnici di elevata professionalità, che hanno reso omogenei i carichi fiscali a tutta l'Italia, con un lungo lavoro di formazione e perequazione. Appare dubbia invece, tenuto conto dei tempi e dei modi con cui l'imposizione si è attuata, la spesso conclamata efficienza del Catasto in relazione allo sviluppo dell'economia, dato che è ancora da dimostrare se le valutazioni "medie" delle tariffe abbiano premiato o punito gli imprenditori in relazione alla loro capacità produttiva. Si è piuttosto dell'idea che il carico fiscale abbia risposto in misura minima alle ragioni di carattere produttivistico, e molto di più alle necessità del bilancio e al riparto di pesi politici nella società.

Nel periodo tra le due guerre il peso relativo del settore agricolo è diminuito e le imposte provenienti dagli altri settori sono divenute di maggior peso, così che l'imposizione in agricoltura ha visto ridurre il carattere di priorità che aveva avuto in passato. In quegli anni il Catasto ha continuato a fornire la strumentazione più idonea per il fisco in agricoltura, ed è stato assoggettato a modifiche per quanto riguarda le valutazioni delle tariffe, con precisazioni dei caratteri dell'ordinarietà e dell'omogeneità che ben si adattavano alla struttura dell'agricoltura dell'epoca.

Nel dopoguerra le tariffe sono state mantenute costanti sui livelli dell'anteguerra, aggiornate parzialmente mediante coefficienti annuali per accordarsi almeno in parte alla svalutazione della lira. In questo periodo si è accentuata la scelta politica di sostegno al settore, e lungo questo periodo tutto il carico fiscale è stato mantenuto a livelli che oggi appaiono moderati, con una accorta politica che è stata tra le ragioni del grande sviluppo economico di quegli anni. Anche la revisione degli estimi del 1978-79 ha avuto un contraccolpo ridotto, dato che è entrata in vigore alcuni anni più tardi, evitando carichi che avrebbero pesato fortemente su una economia agricola in piena evoluzione entro la Comunità Europea. In questo periodo si può ritenere che il fisco abbia seguito per il settore criteri principalmente di equità sociale, ossia di redistribuzione di ricchezza a favore di settori più poveri, e criteri di trasferimenti di ricchezza dipendenti da scelte politiche, di ricerca di voti e di rendite.

Con gli anni '80 e ancor più con gli anni '90 si è radicalmente alterato il quadro macroeconomico di riferimento e si è anche accentuata la trasformazione della struttura del settore agricolo, così che occorre porsi il quesito sulla validità del Catasto, come è oggi, per un fisco adatto alle necessità attuali. L'Italia, dopo le follie di politica economica degli anni '70 e '80, deve fare rapidi sforzi per risanare i bilanci pubblici, e tutti devono essere chiamati a sostenere gli oneri, in proporzione ai redditi.

Sul piano strutturale del settore agricolo si ha in parallelo che molte imprese hanno raggiunto un alto livello di efficienza economica, con una notevole concentrazione delle stesse, tanto che il 15% delle aziende italiane produce i tre quarti del totale prodotto. Si hanno così imprese analoghe a quelle degli altri settori e bene inserite nel mercato e altre, numerose ma poco influenti sul prodotto totale, che sussistono al margine oppure si integrano in economie familiari di redditi misti.

6. Alcune delle trasformazioni intervenute nel tessuto strutturale delle imprese agricole sono tali da erodere alla base taluni presupposti su cui si è fondato il Catasto. Nel settore agricolo sono infatti venuti meno i presupposti dell'ordinarietà, che si basa sull'esistenza di un mercato concorrenziale. La libertà di scelta imprenditoriale è stata da tempo molto limitata nei suoi caratteri fondamentali, dato il peso della pianificazione nelle politiche agrarie, nazionale e comunitaria. I prezzi sono fissati da decenni con decisioni politiche e così le quantità da produrre, anche con barriere all'entrata nei comparti produttivi; la stessa cosa accade per i costi, spesso svincolati dal mercato come nel caso degli affitti e dei capitali forniti a tasso agevolato.

E' venuta meno pure l'omogeneità delle aree agricole per quanto riguarda le tipologie delle imprese, e di conseguenza la possibilità di individuare aziende "rappresentative" da analizzare e da cui estrapolare i valori alle zone. Allo stesso tempo si ha una diversificazione più marcata nel carattere delle singole imprese, con redditi unitari disomogenei che non possono tendere a livellarsi secondo la logica di mercato a causa dei vincoli della politica comunitaria e nazionale. Le imprese sono inoltre sempre meno organiche, nel senso che utilizzano sempre di più fattori produttivi esterni, con i fenomeni derivanti di "destrutturazione" e contoterzismo.

In questa situazione diviene impraticabile la valutazione dei redditi imponibili attraverso i "quaderni di stima" per imprese "ordinarie" e "rappresentative".

Anche il calcolo delle tariffe è divenuto più difficile, e risulta pressoché impossibile ricavare il RD come "residuo" tra la PLV e gli altri costi, data la soggettività nelle valutazioni dei costi impliciti che incidono per elevate percentuali sul totale.

I criteri di calcolo delle tariffe di RA appaiono ben lontani da visioni attuali di equità e di stimolo dello sviluppo. L'imposta sul RA è oggi calcolata sull'entità del capitale agrario presente, e questa variabile non è legata in modo diretto con il reddito di impresa, che dovrebbe essere il vero cespite tassabile, come avviene anche per fini di equità in tutti gli altri settori. Per le diversità tra incidenza capitalistica e redditi si pensi alle differenze di capitali esistenti tra imprese monoculturali e imprese con allevamenti nella stessa area, pur in presenza di redditi analoghi. Sul piano di una sana politica economica di sviluppo non appare poi corretta una imposta basata sul capitale presente, dato che la stessa diviene in pratica una imposta sugli inve-

stimenti, ciò che è contrario a ogni logica di crescita dato che colpisce proprio la fonte dello sviluppo.

7. Il problema che si pone è allora quello di verificare se e in che modo l'imposizione fiscale basata sul Catasto abbia una sua ragione di essere ancora oggi, oppure se non sia meglio, per alcune o tutte le imposte dirette, affrontare altre vie per avere una moderna imposizione fiscale in agricoltura, più coerenti con le necessità attuali.

Per iniziare a liberare il campo da inutili complicazioni si premette che viene ritenuto comunque indispensabile mantenere il Catasto ai fini fiscali per quanto attiene all'imposta di RD, dato che risponde a una logica di omogeneità con i redditi analoghi (dei fabbricati).

Utilizzare ancora il Catasto non significa peraltro mantenerlo così come è oggi, e appaiono indispensabili modifiche anche sostanziali, per ragioni di efficienza fiscale ed economica.

La revisione del sistema catastale è oggi richiesta dalla stessa legislazione, che con l'art. 17 della L. 23.8.89 n. 400, impone che vengano "stabiliti nuovi criteri di classificazione e determinazione delle modalità del catasto dei terreni che tengano conto anche della potenzialità produttiva dei suoli". E' quindi evidente come anche il Legislatore sia consapevole della necessità di innovazioni, e il riferimento alle "potenzialità produttive" mostra la preoccupazione di ancorare i valori a criteri "oggettivi".

Nella revisione del Catasto non va certamente posta in discussione la base geometrica e particellare, dato che solo attraverso questa si risolvono i problemi del possesso e quelli relativi alle molteplici funzioni del catasto, che vanno oltre a quelle fiscali (identificazione dei terreni, pianificazione territoriale, attività civilistiche). Va invece rivista radicalmente la modalità di definizione delle aree omogenee, delle qualità e delle classi, che vanno semplificate in modo sostanziale, sia per rispondere adeguatamente alla realtà attuale che per ridurre gli oneri della conservazione del Catasto.

Le aree omogenee debbono essere fortemente ridotte, mantenendo le distinzioni altimetriche e definendone altre mediante alcuni semplici parametri. All'interno di queste aree si possono oramai eliminare i coefficienti di raccordo tra comuni, attribuendo alla classificazione il compito di individuare le differenze di potenzialità.

Le qualità delle colture, che sono oggi più di venti, sono di sicuro eccessive se si ragiona in termini di forfetizzazione di redditi medi. Tra

le colture di campo sono da considerare omologabili ai seminativi gli orti, i giardini, i prati, le marcite, le risaie, la cui scelta da parte dell'imprenditore dipende dalla convenienza momentanea o dal livello produttivo del terreno, che è da individuare attraverso le classi. La differenza data dalla presenza o meno di irrigazione va individuata attraverso la definizione delle zone omogenee e delle classi che tengano conto delle diverse potenzialità. Sono poi da eliminare le qualità dei seminativi (e prati) arborati, dato che le relative superfici sono ormai modeste e che la semplificazione porterebbe quindi ridurre i costi della conservazione senza alcuno svantaggio. In questa logica semplificativa sono equipollenti tra di loro non solo i seminativi, ma anche, tra di loro, le diverse colture arboree: la scelta tra diverse essenze arboree è analoga ormai a quella tra frumento e granturco, e spesso dovuta più che altro a situazioni pedologiche o climatiche (come nel caso della vite, degli agrumi), riconducibili alle identificazioni delle classi. In modo analogo le qualità di castagneto sono riconducibili al bosco, quelle dei gelseti alle colture arboree, così che alla fine potrebbero essere mantenute solo sei qualità: colture erbacee, colture arboree, pascoli, boschi, incolti produttivi e sterili.

Si impongono modifiche anche per le classi, cui è da attribuire con le aree omogenee il compito di tener conto dei criteri "oggettivi" e quindi delle differenze relative al concetto di "potenzialità produttiva". Ricordiamo al proposito che tale concetto va riferito in parte ad aspetti "naturali", quali i caratteri pedoclimatici, fisici, dei terreni, ma in altra parte anche ad aspetti economici. La struttura e composizione di un terreno, che danno la "potenzialità" produttiva fisica, non possono venire disgiunte dalle "potenzialità" economiche, dato che ci si può riferire solo a beni che sono richiesti dal consumatore e che permettano ricavi maggiori dei costi.

Gli interventi ora proposti relativamente alle aree omogenee, alle qualità e classi, ove attuate semplificherebbero enormemente il Catasto, dato che si verrebbe a produrre la commassazione di moltissime particelle.

Oltre alle modifiche ora indicate vanno affrontate quelle più specificatamente di tipo fiscale, che si riferiscono alla revisione della formazione delle tariffe. Per quanto riguarda il RD si è dell'avviso, come detto, che il valore catastale debba continuare a rappresentare la potenzialità reddituale del capitale fondiario, in analogia con quanto avviene per i fabbricati. Si è invece dell'opinione che, comunque la si

attui, la tassazione del reddito di impresa debba sostituire quella sul valore del capitale agrario, e che assieme vada disgiunta l'imposizione del reddito di direzione, che è afferente alle persone. Sulla imposizione del reddito di impresa va poi svolta una riflessione, considerando l'opportunità o meno di procedere per via forfettaria.

8. I limiti riscontrati nelle rilevazioni delle aziende "ordinarie" e "rappresentative" possono in parte venire superati calcolando le tariffe mediante "conti culturali analitici" (CCA), riferiti alle produzioni prevalenti in ogni zona, e ponderando poi i valori in relazione alla incidenza delle colture². Si ha infatti che, mentre i bilanci aziendali presentano grandi difformità nei valori reddituali, in ragione delle diverse combinazioni di prodotti e fattori, i costi e i ricavi delle singole colture mostrano di norma notevoli omogeneità di valori entro zone anche piuttosto ampie. Per ogni area vanno quindi individuate le colture prevalenti (erbacee, arboree, pascolive, boschive), con incidenze superiori a un determinato valore sul totale della superficie.

Le modifiche da apportare alle analisi fiscali non vanno peraltro riferite solamente alle scelte delle colture piuttosto che delle aziende. Si è già indicato come comunque non si ritenga corretto calcolare oggi il RA sul valore del capitale agrario, mentre ha senso, ove si volesse continuare a tassare l'impresa in modo forfettario, valutare l'imponibile fiscale come valore residuo di ricavi e costi, ossia come utile di impresa.

Per ottenere i valori ricercati, nei calcoli basati sui CCA, i redditi di capitale fondiario e di impresa vanno, in prima istanza, ricavati in modo congiunto. Vanno allora presi in considerazione tutti i ricavi (PLV), detraendo da questi i costi che si riferiscono alle spese varie (incluse quelle generali), alle quote (di manutenzione, ammortamento, assicurazione), agli oneri espliciti e impliciti del lavoro. Rimangono in tal modo, come differenza tra ricavi e costi, i redditi che sono riferibili al capitale fondiario, a quello agrario e all'impresa, così che dai calcoli si desume un coacervo di valori.

Il calcolo delle tariffe mediante i CCA richiede alcune regole per ridurre la soggettività delle stime. La PLV va riferita ai valori medi dell'area, tratti dalle statistiche ufficiali; in modo analogo si deve

2) Il calcolo delle tariffe con questa metodologia è già stata testata, con successo, mediante un programma su foglio di calcolo in Excel relativamente ad alcune province lombarde.

procedere per le spese varie, mentre appaiono più complessi i calcoli delle quote. Le maggiori difficoltà insorgono nella valutazione del lavoro, che va calcolato in base all'impiego effettivo, sia della famiglia coltivatrice che dei dipendenti, moltiplicando le ore di lavoro per i costi dell'ora. A tale valore per prodotto va addizionato il lavoro dedicato agli impieghi "generali"; l'impiego per ettaro va moltiplicato per la superficie nell'area e confrontato per controllo con l'occupazione totale nella zona.

La mancanza di riferimento all'impresa nella sua unità può creare alcuni problemi, cui si può dare peraltro soluzione. Si possono avere così difficoltà nel valutare i costi generali, ma per tali costi si può fare ricorso ai dati statistici disponibili nelle varie zone e rilevati dall'ISTAT, dalle Regioni e dalla rete contabile comunitaria (RICA). Queste fonti consentono di individuare nelle diverse aree e per diverse tipologie produttive i costi generali, oltre che le produzioni delle colture e degli allevamenti, il valore aggiunto, il lavoro prestato.

Altro problema può derivare dalla imposizione fiscale degli allevamenti, o almeno di quelli che trovano base alimentare nel proprio territorio (gli allevamenti che superano il carico medio riferibile ai consumi nel territorio hanno già oggi una imposizione attuata con tabelle a parte). In tal caso è sufficiente riferirsi alle colture foraggere, stimando le loro produzioni in relazione al valore di trasformazione dei prodotti: in questo modo i redditi degli allevamenti vengono ad essere considerati proporzionali alla superficie utilizzata dagli stessi nell'area, secondo i criteri della logica "mediana" del Catasto.

Con la detrazione dei costi sopra indicati dalla PLV si ottengono i valori dei redditi di capitale fondiario e di impresa; di seguito vanno poi definiti i criteri per la disgiunzione dei due valori; questa operazione è assolutamente necessaria sia in ragione del diverso significato economico dei due redditi sia per le finalità plurime del reddito fondiario, utilizzato anche per fini di imposte di trapasso e patrimoniali.

Appare logico determinare per primo il reddito di capitale fondiario, in ragione del valore residuale del reddito di impresa. L'imposta su tale reddito è analoga, nella logica impositiva, a quella relativa ai fabbricati, e la base imponibile va calcolata valutando la capacità reddituale del capitale fondiario, ossia il valore traibile dall'affitto del bene, depurato delle spese padronali. Per questo, allo scopo di stimare il valore in questione, appare opportuno fare riferimento, almeno nelle zone con affittanza sufficientemente diffusa, ai

canoni d'affitto. Anche se alcune regole del mercato sono state modificate dalla legge sui patti agrari, la diffusione dei contratti agrari "in deroga" (art. 45 della L. 3/5/1982 n. 203) permette, per ampie zone, di ricavare valori realistici del reddito padronale. Nelle aree in cui è difficile rilevare i redditi padronali sulla base degli affitti si possono trarre indicazioni da altri elementi, quali le stime della RICA e i valori fondiari medi calcolati per fini di esproprio (VAM), cui applicare saggi di redditività diversificati per tipologie dei fondi e per aree.

Il reddito di impresa, che viene poi calcolato per differenza, non dipende più dal capitale presente e da un suo ipotetico saggio.

Un'altra modalità possibile per calcolare in modo parzialmente forfettario il reddito di impresa (non quello fondiario), e assieme, se voluto, il reddito di lavoro indipendente, può essere riferita ai ricavi aziendali effettivi desunti dalle dichiarazioni IVA. Da questi i valori di spese varie e quote, non disponibili nelle dichiarazioni, possono essere calcolati in modo forfettario per aree e per tipi di produzioni. Per dichiarazione documentata sono anche da detrarre i costi del lavoro dipendente e quelli relativi all'affitto. È questa la logica attraverso la quale viene calcolata l'Irap, e al proposito andrebbero in altra sede svolte specifiche e ulteriori considerazioni.

9. La tassazione forfettaria del reddito di impresa presenta pregi, ma anche limiti. Dal punto di vista degli imprenditori il sistema è risultato vantaggioso negli ultimi decenni, dato che gli imponibili sono risultati contenuti, anche in ragione dei tempi intercorsi tra le stime. Questo è dipeso da scelte politiche, indipendentemente dal fatto che venisse utilizzato o meno il sistema catastale, e la situazione può non ripetersi; le stime prodotte dagli UTE negli anni '80 sono un esempio della potenzialità vessatoria del Catasto.

Da parte di alcuni (De Mita, 1997) viene sostenuto che il regime forfettario è anche vantaggioso in generale, in quanto riduce i costi contabili delle aziende e quelli di controllo del fisco e premia - grazie alle stime "medie" - gli imprenditori più capaci. In uno Stato incapace di organizzare il proprio fisco la maggiore apparente semplicità può apparire ad alcuni come un aspetto provvidenziale, ma certamente non può essere gabellata come un elemento di efficienza. In più l'incentivazione allo sviluppo ipotizzata come risultante della tassazione "media" è tutta da provare, e anzi si è del parere che in questo senso sarebbe più opportuna la tassazione a bilancio. Infatti con que-

sta si premiano gli imprenditori di avanguardia, che possono dedurre i costi degli investimenti superiori alla "media", i costi finanziari derivanti dagli indebitamenti e tutti gli altri costi sostenuti su basi effettive (spese commerciali, uso dell'automobile, ecc.). Per gli innovatori vi è certamente maggiore vantaggio nell'imposizione mediante bilancio che con una forfettaria che corrisponda alla realtà, seppure media, così che l'incentivazione all'investimento è esattamente inversa rispetto a quella ipotizzata in passato, e questo in ragione della diversa struttura odierna delle imprese agricole.

La possibilità di una tassazione volontaria e pluriennale riferita al bilancio delle maggiori imprese agricole, inserite nel mercato, può allora iniziare a essere considerata, tenuta presente l'esperienza fatta con le società di capitali in agricoltura durante questi anni. I bilanci hanno la funzione di mettere in luce i redditi di capitale e lavoro imponibili da denunciare nelle dichiarazioni personali. Questo può anche venire a corrispondere a quanto avviene anche negli altri Paesi comunitari, ma se non si vuole porre gli imprenditori nazionali in posizione sfavorita sul piano concorrenziale, sarà necessario pensare alla riforma della tassazione a bilancio solo dopo che le aliquote che colpiscono i redditi siano state poste in linea con quelle dei Paesi concorrenti.

La tassazione a bilancio in agricoltura comporta alcuni problemi sin qui poco considerati (Lechi, Ferretto, 1995). I caratteri del settore richiedono che si definisca un "bilancio semplice", adatto alle specificità dell'agricoltura: si è detto semplice, e non semplificato, perché non si venga a perdere il vantaggio del riporto delle perdite, opzione indispensabile per godere dei vantaggi degli investimenti, che si concentrano in particolari annate.

Un bilancio redatto ai fini fiscali che abbia specificità per le aziende agricole deve anche tenere conto di altre problematiche particolari. Si hanno infatti, per l'agricoltura, alcuni problemi specifici, tra i quali i principali riguardano la "terra nuda" (e le eventuali plusvalenze del capitale fondiario) e la valutazione dei costi impliciti relativi ai fattori propri dell'imprenditore; questo ai fini di un eventuale riparto individuale nelle complesse strutture familiari.

Il bilancio redatto ai fini di individuazione dei redditi per imposizione personale non deve infatti includere le rivalutazioni del capitale fondiario, che stravolgerebbero il significato di reddito della gestione. Tali rivalutazioni produrrebbero un effetto distorsivo, dato

che nel reddito di impresa verrebbero a insorgere plusvalenze patrimoniali fondiarie, che altererebbero oltretutto i profili concorrenziali tra aziende in proprietà e in affitto. Il problema, pur presente teoricamente anche in altri settori, riveste una connotazione particolare in agricoltura, dato che in questa il capitale fondiario ha una rilevanza economica ben maggiore. Il capitale deve continuare ad essere considerato, nella situazione attuale, bene non strumentale, e la terra nuda va allora indicata come posta "di memoria", a valore zero, non ammortizzabile: vanno invece considerati come ammortizzabili i miglioramenti fondiari.

I fattori propri comportano la necessità di una valutazione, specie nei frequenti casi di intreccio di più redditi familiari, da dichiarare separatamente nelle singole dichiarazioni. Il reddito della terra è calcolabile per un riparto in base al reddito fondiario degli appezzamenti attribuibili ai singoli, e i redditi derivanti dal lavoro dell'imprenditore e dei familiari con tassazione propria sono calcolabili, e in via separata dall'utile, in relazione al lavoro prestato dai singoli.

Conclusioni

Le trasformazioni intervenute nell'economia, nella società e nella stessa agricoltura portano a ritenere che i metodi di tassazione dell'agricoltura debbano essere sottoposti a una revisione. La metodologia catastale per il calcolo delle tariffe è oggi superata, e tutto il sistema catastale deve venire modificato. Le linee di una riforma sono verificabili in base ad alcune linee dettate da criteri di equità ed efficienza riferiti alle necessità attuali. Anche la possibilità di una parziale tassazione a bilancio deve essere sottoposta a una analisi per poter avere applicazioni corrette al settore agricolo.

BIBLIOGRAFIA

DE MITA E. (1997), *I vantaggi dei redditi medi*, Il sole 24 ore, 25.3.1997

FINUOLA R. (1995), *La spesa pubblica in agricoltura*, Roma, Inea.

INEA, *Annuario dell'agricoltura italiana*, Voll. XLI, XLVI, XLVII.

LECHI F., FERRETTO M., *Imposizione diretta in agricoltura: proposte di modifica*, 7a. Riunione scientifica Società Italiana di Economia Pubblica, Pavia 7-8 ottobre 1995.

NOMISMA (1994), *Rapporto sull'agricoltura 1993*, Bologna, Il Mulino.