

Fiscalità e Catasto Terreni

Attilio Coletta, Francesco Ribaudò, Lorenzo Venzi¹

Università degli Studi della Tuscia

1. INTRODUZIONE

Il sistema fiscale italiano ha visto succedersi politiche fiscali molto differenziate tra loro, a partire dall'unità d'Italia fino ad oggi. In tale quadro il sistema catastale si è perpetuato, pur con varie innovazioni, mantenendo inalterata la sua impostazione originaria.

Duplici ruoli del sistema catastale era quello di realizzare e aggiornare l'inventario dei beni immobili (e la loro rappresentazione grafica) e, parallelamente, procedere ad individuare e mantenere aggiornati i redditi imponibili dei terreni.

Alla necessità di creare gettito fiscale per far fronte alle esigenze di spesa pubblica, il catasto ha affiancato anche il ruolo, non secondario, di importante strumento di politica economica. Una pressione fiscale differenziata per settori diversi è infatti in grado di alterare i rapporti di convenienza e, quindi, gli equilibri che si instaurerebbero naturalmente all'interno dei processi di produzione. In quest'ottica, l'imposizione in agricoltura ha operato in passato una esplicita redistribuzione del reddito che avrebbe dovuto produrre l'effetto di riequilibrare settori produttivi diversi. Tuttavia il riequilibrio tarda a manifestarsi e più voci lamentano una imposizione palesemente sottostimata dei redditi agricoli.

Nell'ultimo dopoguerra il sistema catastale ha mantenuto una notevole autonomia rispetto al sistema impositivo delineato dall'art. 53 della Costituzione, che ha segnato il passaggio da un sistema fiscale reale (vedi ad esempio l'imposta sui terreni), con il correttivo dell'imposta complementare, ad uno di tassazione personale i cui cardini erano la capacità contributiva e la progressività d'imposta. L'imposizione su base catastale degli immobili sembrava quindi superata in quanto rispondente alla logica di tipo reale, che non teneva in alcun conto le particolari condizioni dei soggetti passivi d'imposta.

La successiva traduzione dei principi costituzionali in misure di politica fiscale tramite la riforma tributaria, che ha preso corpo nei primi anni '70, ha lasciato inalterata l'impalcatura catastale quando invece sarebbe stato coerente optare per un sistema di accertamento diverso da quello catastale (ad esempio quello contabile) sia per una

1 Gli autori ringraziano quanti hanno fornito, durante la stesura del lavoro, suggerimenti e spunti di riflessione per il miglioramento della bozza finale. Ogni eventuale errore o imprecisione rimane comunque di esclusiva responsabilità degli autori. I capitoli 1 e 8 sono frutto dell'opera comune degli autori, i capitoli 3 e 7 sono da attribuirsi al lavoro congiunto del Prof. F. Ribaudò e del Dott. A. Coletta, mentre i capitoli 2, 4, 5, 6 sono da attribuirsi al Dott. A. Coletta.

questione di principio, sia per evitare sperequazioni tanto all'interno del settore agricolo (appaiono differenze macroscopiche tra regioni diverse per le stesse qualità di coltura), tanto con altre categorie (le quali – con i commercianti in testa – di seguito hanno spesso e volentieri gridato contro i “privilegi” degli agricoltori).

L'adozione di un sistema impositivo di tipo personale ha reso però necessaria, nei decenni a seguire, l'introduzione di provvedimenti che in sostanza collidono con la definizione personale dell'imposta. A partire dagli anni '80, infatti, per evitare gli effetti distortivi di aliquote marginali molto alte (disincentivo alla produzione di reddito imponibile, trasferimento di capitali in zone a minore prelievo fiscale) si iniziò ad introdurre misure tendenti sempre più a colpire le singole manifestazioni di reddito, eventualmente con l'introduzione di correttivi riferiti alla condizione personale del soggetto passivo, fino all'introduzione di condoni fiscali² e sistemi sintetici di accertamento nei settori della piccola impresa e delle professioni autonome. Ciò a causa dell'oggettiva difficoltà di pervenire all'accertamento del reddito imponibile per alcune categorie di contribuenti.

Negli ultimi anni il ricorso a tali strumenti di accertamento sintetico si è fatto sempre più frequente, fino all'introduzione di opzioni volontarie di imposizione di tipo forfetario incentivate da un'estrema semplificazione degli obblighi contabili.

Se quindi l'impossibilità pratica di continuare a perseguire un'imposizione personale, così come delineata nel dettato costituzionale, ha lasciato sempre maggiore spazio, *oborto collo*, ad una fiscalità di tipo reale, allora anche il sistema estimativo catastale può trovare un rinnovato interesse.

2. IL CATASTO TERRENI E LA FISCALITÀ

Nell'ultimo dopoguerra si dibatté molto circa la struttura tributaria da attribuire al settore agricolo nell'ambito del nuovo sistema fiscale. L'elevato numero di addetti, la loro importanza a livello politico e la loro dotazione media di strumenti culturali suggerirono di non introdurre particolari innovazioni rispetto al quadro tributario precedente, basato sulle tariffe d'estimo, costruite sui valori del triennio 1937-1939, che vennero rivalutate mediante semplici coefficienti. Gli imponibili rimasero così costanti per oltre 40 anni (fino alla revisione del 1979-80), anche se i moltiplicatori applicati alla base imponibile vennero spesso modificati.

La riforma tributaria dei primi anni '70³ mantenne l'impostazione catastale per i redditi fondiari, anche se, pur continuando a sposare la necessità di sem-

2 Il condono fiscale è stato introdotto con la legge finanziaria per il 2003 (legge 27-12-2002 n. 289, pubblicata in G.U. 31-12-2002), i termini di adesione sono stati poi prorogati ed estesi all'anno d'imposta 2002 dalla finanziaria 2004 (legge 24 dicembre 2003, n. 350), sia dal decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269 (convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, concernente “Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e la correzione dell'andamento dei conti pubblici”) e, da ultimo, nel decreto-legge 24 dicembre 2003, n. 355, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 29 dicembre 2003.

3 Con la legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971, fu conferita la delega al governo per la riforma tributaria: scomparvero diverse imposte, mentre furono istituite l'ILOR e l'INVIM. La riforma entrò gradualmente in vigore negli anni 1973-'74, man mano che i provvedimenti specifici ebbero attuazione.

plificare gli obblighi tributari in agricoltura, confermò l'abbandono di due dei principi alla base della precedente revisione: stabilità dei redditi nel lungo periodo⁴ (con tecnologia data, e stabilità di prezzi); funzione premiante nei confronti di quegli imprenditori con maggiore capacità organizzativa e maggiormente propensi all'innovazione.

Al sistema catastale veniva dato l'obiettivo di approssimare fedelmente i redditi effettivi. L'art. 2 della legge 825/1971 recitava, infatti, che la: "determinazione dei redditi dominicali dei terreni, dei redditi agrari e dei redditi di fabbricati (deve essere effettuata) sulla base di tariffe di estimo catastale disciplinate in modo da assicurarne, nella possibile misura, l'aderenza ai redditi effettivi, salvo i casi tassativamente determinati, in cui la possibilità di divergenza e le caratteristiche economiche del reddito avessero richiesto l'accertamento diretto".

Nonostante tale fosse la volontà del legislatore, alle vecchie tariffe vennero nuovamente applicati coefficienti di aggiornamento fino al 1988, anno in cui sono entrate in vigore le nuove tariffe relative alla terza revisione degli estimi di cui si parlerà in dettaglio in seguito.

Questo sistema è rimasto immutato fino alla quarta revisione degli estimi, alla fine degli anni '80, periodo in cui il settore agricolo ha iniziato una lenta fase di riallineamento nei confronti degli altri settori economici per effetto della determinazione in base a bilanci contabili del reddito imponibile per le società di capitali e per le società di persone⁵, delle modifiche introdotte nella disciplina IVA, e dell'introduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP, ora IRES).

A fronte di questi primi "timidi" esperimenti di introduzione in un sistema di imposizione fiscale in agricoltura su base personale, il legislatore dall'altra parte introduceva o manteneva misure fiscali basate sulle rendite catastali da applicarsi trasversalmente alle diverse tipologie di soggetti passivi d'imposta.

Ed infatti le tariffe catastali ed i valori da esse calcolati hanno continuato ad essere un elemento quasi ubiquitario della fiscalità del nostro paese e a solo titolo esemplificativo di seguito si esporranno, brevemente, le principali tipologie d'imposta e di oneri di diversa natura che – ad oggi – in un qualche modo fanno riferimento alle tariffe catastali. La materia è particolarmente articolata, soprattutto per il rapido avvicinarsi di norme che modificano i quadri precedentemente delineati, motivo per cui ci scusiamo con i lettori per l'eventuale mancata rispondenza alla normativa vigente al momento della lettura.

Imposte dirette

Irpef

I redditi fondiari assoggettati ad Irpef sono distinti in:

4 Per approfondimenti si veda Einaudi L., *La terra e l'imposta*, 1942, Torino

5 Seppur queste rappresentino una ristrettissima minoranza – 2% circa (ISTAT Censimento agricoltura 2000) – dei soggetti operanti in agricoltura.

- redditi da capitale connessi al possesso di terreni agricoli (a prescindere dalla coltivazione o meno del fondo art. 28 TUIR⁶);
- redditi derivanti dall'esercizio dell'attività agricola (art. 32 TUIR).

I redditi fondiari sono determinati catastalmente e si distinguono dal reddito d'impresa, così come specificato dall'art. 55 del TUIR. I redditi dei terreni, derivanti dall'esercizio dell'attività agricola da parte di società di capitali, di società in nome collettivo e di in accomandita semplice, rientrano nel reddito d'impresa.

Recentemente è stata estesa anche alle società di persone (e alle cooperative) la possibilità di determinare i redditi derivanti dalla coltivazione dei fondi in base ai redditi catastali, in luogo delle risultanze di bilancio (art. 1 comma 1093 della legge 266/05 – finanziaria 2006), purché tali società siano in possesso della qualifica di “società agricola”.

Irpef – Allevamenti

Il reddito da allevamento di animali su terreni agricoli si considera compreso nel reddito agrario quando gli animali sono allevati con mangimi ottenibili per almeno $\frac{1}{4}$ dai terreni posseduti dall'impresa agricola⁷. La quota eccedente tale limite rientra nel reddito d'impresa dell'allevatore.

Il reddito eccedente può essere determinato con un sistema forfetario – in luogo delle risultanze contabili (ordinarie o semplificate, a seconda dell'ammontare dei ricavi). Il reddito per ciascun capo allevato è determinato in funzione delle unità foraggiere necessarie al suo allevamento e alla tipologia di lavoro impiegato (in presenza di salariati dipendenti e/o di comunioni familiari si usa il coefficiente 2). Il reddito forfetario è ottenuto moltiplicando il valore medio del RA per ciascun capo per un coefficiente (entrambe le grandezze sono determinate con apposito decreto) ed è considerato reddito d'impresa.

Irpef – Serre

La produzione di vegetali in serra produce reddito fondiario quando è esercitata su di una superficie massima pari al doppio della superficie di terreno su cui insiste la serra. Oltre tale limite il reddito è considerato d'impresa.

Anche in questo caso tuttavia il reddito eccedente è calcolato in via forfetaria sulla base del reddito agrario, e nello specifico è pari all'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente (determinazione introdotta dall'art. 2 comma 65 della legge finanziaria 2004 che ha previsto l'introduzione nel TUIR del nuovo articolo 56-bis).

Parimenti sono considerate produttive di reddito agrario la funghicoltura, la floricoltura e il vivaismo⁸.

6 Il Testo Unico sulle imposte sui redditi è stato introdotto con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

7 I parametri sono stabiliti di anno in anno con decreto ministeriale.

8 Rientrano nell'attività agricola le prestazioni di imballo, trasporto, messa dimora e garanzia di attecchimento, anche se effettuate sul fondo dell'acquirente, in base alla sentenza della Corte di Cassazione n. 2684 del 13 luglio 1976. La mera commercializzazione di piante senza la relativa messa dimora

Irpef – Agriturismo

In base all'art. 5 della legge n. 413/1991 il soggetto che esercita attività di agriturismo deve dichiarare un reddito forfetario applicando l'aliquota del 25% al totale dei ricavi. Tale possibilità è stata recentemente estesa dalle persone fisiche e le imprese familiari, alle società di persone, agli enti non commerciali e alle società e gli altri enti di ogni tipo non residenti nel territorio nazionale, ai sensi dell'art. 7 della L. n. 96/06⁹. Ai fini dell'imposta comunale sugli immobili la base imponibile relativa ai fabbricati utilizzati per l'esercizio dell'attività agrituristica da parte di imprenditori agricoli si intende ricompresa nel reddito dominicale dei terreni su cui si svolge l'attività agricola.

Irpef – Attività connesse

In base alla legge 350/2003 si considerano produttive di reddito agrario le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di una serie di prodotti agricoli¹⁰ (indicati in apposito decreto ministeriale¹¹) ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento

nel terreno (e quindi estranea alla coltivazione del fondo) è da considerarsi attività commerciale, così come pure la vendita di articoli per il giardinaggio, accessori, attrezzi, etc.

- 9 Tale regime non è applicabile nei confronti di società di capitali e società cooperative ai sensi della medesima legge.
- 10 Anche se una o più fasi del ciclo produttivo sia esternalizzata (es. macellazione di capi di bestiame presso un mattatoio, o molitura di olive prodotte sul fondo presso un impianto di estrazione dell'olio), come specificato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 44 del 15 novembre 2004.
- 11 Il Decreto 26 Ottobre 2007 (Gazzetta Ufficiale N. 264 del 13 Novembre 2007) "Individuazione dei beni che possono formare oggetto delle attività agricole connesse, di cui all'articolo 32 del Testo unico delle imposte sui redditi" ricomprende tra le attività connesse quelle riportate nell'allegato:
 1. Produzione di carni e prodotti della loro macellazione (15.11.0-15.12.0);
 2. Produzione di carne essiccata, salata o affumicata (speck, prosciutto crudo, bresaola), produzione di salsicce e salami (ex 15.13.0);
 3. Lavorazione e conservazione delle patate (15.31.0), escluse le produzioni di pure' di patate disidratate, di snack a base di patate, di patatine fritte e la sbucciatura industriale delle patate;
 4. Produzione di succhi di frutta e di ortaggi (15.32.0);
 5. Lavorazione e conservazione di frutta e ortaggi n. c.a. (15.33.0);
 6. Produzione di olio di oliva e di semi oleosi (01.13.2-15.41.1-15.41.2);
 7. Produzione di olio di semi di granoturco (olio di mais) (ex 15.62.0);
 8. Trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte (01.21.0-01.22.1-15.51.1-15.51.2);
 9. Lavorazione delle granaglie (da 15.61.1 a 15.61.3);
 10. Produzione di vini (01.13.1-15.93.1-15.93.2);
 11. Produzione di aceto (ex 15.87.0);
 12. Produzione di sidro ed altre bevande fermentate (15.94.0);
 13. Disidratazione di erba medica (ex 15.71.0);
 14. Lavorazione, raffinazione e confezionamento del miele (ex 15.89.0);
 15. Conservazione di pesce, crostacei e molluschi, interi, mediante congelamento, surgelamento, essiccazione, affumicatura, salatura, immersione in salamoia (ex 15.20.1) e produzione di filetti di pesce (ex 15.20.2);
 16. Manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 01.11, 01.12 e 01.13, nonché di quelli derivanti dalle attività di cui ai sopraelencati gruppi e classi.

di animali¹². Se lo svolgimento di attività agricole connesse supera i limiti dell'art. 29 comma 2 TUIR (cioè abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso) in relazione alle attività elencate nel DM 26 ottobre 2007 opera una franchigia. Per quanto concerne infine i prodotti acquistati da terzi, questi producono reddito agrario a condizione che le quantità acquistate non superino il doppio delle quantità prodotte in proprio dall'azienda agricola e il doppio del valore dei beni propri dell'impresa. La lavorazione di beni eccedenti i limiti sopra esposti produce redditi d'impresa, così come le attività che abbiano ad oggetto beni non rientranti nell'elenco del DM 26 ottobre 2007.

Le attività connesse non rientranti nell'elenco del DM 26 ottobre 2007 ma che rispettano il requisito della prevalenza, così come quelle rientranti nell'elenco ma che eccedono i limiti di prevalenza, sono ammesse alla determinazione forfetaria del reddito imponibile, che risulta pari al 15% dei ricavi per le attività di manipolazione e trasformazione e al 25% per le attività di servizi.

Irpef – Vendita diretta

I maggiori redditi derivanti dalla vendita diretta dei prodotti agricoli ottenuti sul fondo sono da considerarsi inclusi nei redditi catastali in base al decreto legislativo n. 228/2001. Tale decreto prevede la possibilità di vendere anche prodotti non ottenuti direttamente dall'impresa agricola, ma acquistati da terzi, ed anche eventualmente trasformati, entro i limiti di euro 160.000,00 per gli imprenditori individuali e 4 milioni di euro per le società¹³.

Irpef – Produzione di energia da fonti rinnovabili

Il comma 423 della legge 266/05 (finanziaria 2006) integrato dall'art. 2 quater del D.L. n. 2/06¹⁴ e dall'art. 1 comma 369 legge 296/06 (finanziaria 2007) introduce tra le attività connesse previste dall'articolo 2135 C.C. la produzione e cessione di energia termica ed elettrica da fonti rinnovabili (pannelli fotovoltaici inclusi). Pertanto le citate attività di produzione di energia da fonti rinnovabili rientrano nel reddito agrario.

Imposte indirette

Registro, Catastale e Ipotecaria

L'imposta di registro si applica a tutti gli atti soggetti a registrazione obbligatoria o volontaria e si distingue in principale, suppletiva (per correggere errori o omissioni nel calcolo dell'imposta principale) e complementare (a rettifica dei valori dichiarati). L'imposta catastale e ipotecaria si applica ai soli trasferimenti immobiliari e mobiliari.

I valori catastali in queste fattispecie d'imposta pur non concorrendo alla definizione della base imponibile, sono utilizzati per determinare la soglia al di sotto della

12 In precedenza il TUIR prevedeva all'articolo 29 comma 2 che le attività connesse fossero quelle “[...] rientranti nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa”.

13 Modifica al decreto 228/2001 apportata dalla legge 296/06 – finanziaria 2007.

14 Convertito in legge n. 81 del 11 marzo 2006.

quale l'Ufficio del Registro deve porre in essere l'attività di accertamento e rettifica della base imponibile.

Nei trasferimenti immobiliari¹⁵ la base imponibile è costituita dal valore dichiarato nell'atto. Tuttavia l'Amministrazione finanziaria deve confrontare tale valore con quello in comune commercio¹⁶ e provvede alla eventuale rettifica. Fanno eccezione i beni iscritti in catasto per i quali si procede ad accertamento solo se il valore dichiarato è inferiore ad un "valore" ottenuto moltiplicando la rendita catastale rivalutata (a partire del 01-01-1997) per i coefficienti relativi a ciascun gruppo di categoria per i fabbricati, o il reddito dominicale rivalutato per il coefficiente 90 per i terreni.

Questa impostazione, è stata valida fino al 27-07-2007, quando l'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione al disposto del comma 307 della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (finanziaria 2007). Pertanto a partire dal 27 luglio 2007 tutti gli atti di compravendita immobiliare sono tassabili sulla base del "valore normale"¹⁷. Fanno eccezione unicamente gli atti di compravendita di abitazioni e relative pertinenze nei quali l'acquirente¹⁸ sia una persona fisica non esercente attività d'impresa o commerciale. Per questo gruppo di acquirenti la base imponibile continua ad essere (indipendentemente dal valore convenuto dalle parti) costituita dal valore ottenuto dalla moltiplicazione delle rendite catastali/reddito dominicale per i coefficienti previsti.

Imposta sulle successioni e donazioni

L'imposta sulle successioni e donazioni, dopo alterne vicende (era stata soppressa dall'art. 13 della legge n. 383 del 18-10-2001), è attualmente in vigore ai sensi del d.l. n. 262 del 03-10-2006 (convertito in legge n. 286 del 24-11-2006) e successivamente modificato dalla legge finanziaria per il 2007 e per il 2008.

La base imponibile individuata è pari al valore complessivo netto dei beni devoluti a ciascun soggetto (erede, legatario o beneficiario). Anche in questo caso i valori catastali sono utilizzati ai fini dell'accertamento della base imponibile.

INVIM

L'Invim non è più dovuta a partire dal 01-01-2002 (art. 8 comma 1 legge n. 488 del 28 dicembre 2001). Di conseguenza l'imposta è ancora dovuta solo per quegli incrementi di valore realizzati fino al 31-12-1992 per gli atti di alienazione a titolo oneroso stipulati fino al 31-12-2001 anche se registrati dopo tale data.

Per gli immobili soggetti ad Invim cosiddetta straordinaria, è escluso l'obbligo della dichiarazione se il valore finale al 31-10-1991 è stato dichiarato non inferiore a

15 Fatto salvo il caso delle successioni donazioni rientranti nella fascia di esenzione.

16 Cass. N. 14448 del 06.11.2000 e n. 12385 del 22.08.2002.

17 Tale valore è stato introdotto dal comma 307 della Legge finanziaria 2007 (legge n. 296 del 27 dicembre 2006). Il valore normale è dato dal prodotto tra il valore normale unitario e la consistenza, dove il primo parametro è il valore minimo rilevato dall'OMI a cui si somma la differenza tra il minimo e il massimo rilevato ponderato per un coefficiente che tiene conto del taglio della superficie e del piano a cui si trova l'immobile in misura rispettiva di 1 a 3 (il coefficiente di piano pesa 3 volte quello relativo alla superficie).

18 Non sono date specifiche sulla natura del soggetto cedente.

quello ottenuto moltiplicando la rendita catastale (anche se presunta) ai coefficienti stabiliti per ogni gruppo.

Contributi previdenziali INPS

La contribuzione INPS è basata sul prodotto tra il reddito medio convenzionale (determinato annualmente su base nazionale con Decreto del Ministero del Lavoro) e il numero delle giornate presunte di attività agricola. Queste ultime sono determinate in funzione di quattro fasce di reddito agrario relativo ai terreni condotti. Al prodotto tra reddito medio convenzionale e giornate lavorative si applica l'aliquota prevista.

Altre imposte e tributi

ICI

Ai sensi dell'articolo 5 del d.lgs. 504/1992 la base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili è costituita dal valore dei terreni edificabili, dei fabbricati e dei terreni agricoli.

Per i fabbricati ed i terreni agricoli tale valore è costituito, per i primi, dalla rendita catastale (effettiva o presunta) rivalutata e moltiplicata per un apposito coefficiente in funzione del gruppo di appartenenza, mentre per i terreni agricoli dal reddito dominicale rivalutato a cui si applica un coefficiente moltiplicatore pari a 75.

Per gli immobili interessati dal vincolo storico ed artistico, ai sensi della normativa vigente, la base imponibile è costituita dalla minore tariffa tra quelle previste per le abitazioni ubicate nella medesima zona censuaria¹⁹.

Oneri consortili

I piani di classifica dei consorzi di bonifica determinano il beneficio di bonifica dei diversi terreni integrando il beneficio idraulico con il beneficio economico. Il primo indice, in funzione delle caratteristiche fisiche e orografiche del territorio, individua il livello di beneficio che i terreni ricevono dalle opere di bonifica, mentre l'indice economico serve a ponderare il beneficio in termini fisici con quello economico. In altre parole, a parità di beneficio idraulico la maggiore potenzialità reddituale del terreno farà aumentare il beneficio complessivo delle opere di bonifica. L'indice di beneficio economico è nella maggioranza dei casi individuato nel reddito dominicale dei terreni espresso in termini relativi²⁰

$$Ie = \frac{RD_i \sum_{i=1}^n S_i}{S_i \sum_{i=1}^n RD_i}$$

19 Tale modalità è valida anche per i fabbricati classificati in categorie diverse dalla A, ciò poiché il sistema di determinazione della rendita assimila i fabbricati assoggettati al vincolo storico artistico alle abitazioni i cui coefficienti vanno impiegati per la determinazione della base imponibile.

20 Linee Guida per la redazione dei piani di classifica (fonte: ANBI). A sottolineare però la frequente poca attendibilità dei dati catastali lo stesso documento riporta la possibilità di apportare modifiche all'indice attraverso l'applicazione di coefficienti ai redditi catastali, o tramite l'impiego di metodi alternativi ai RD per il calcolo dell'indice economico.

Dove:

RD_i = Reddito Dominicale dell'*i*-esima particella catastale del comprensorio di bonifica

S_i = Superficie dell'*i*-esima particella catastale del comprensorio di bonifica

n = numero complessivo delle particelle catastali del comprensorio di bonifica

Stessa prassi è spesso rilevabile nella ripartizione degli oneri relativi ai consorzi stradali.

Da quanto esposto appare evidente come il sistema fiscale relativo ai redditi agroforestali sia pervaso dagli elementi estimativi catastali, tanto direttamente per la definizione della base imponibile, quanto indirettamente. Inoltre tali elementi sono presenti in tutta una serie di poste collaterali a quelle fiscali, che sono altrettanto importanti per i contribuenti poiché spesso sono a riscossione coattiva (oneri consortili).

Inoltre i redditi catastali rappresentano il riferimento per la determinazione dell'imposta anche laddove vi sono i presupposti per una diversa determinazione della base imponibile, come nel caso dei redditi derivanti da colture in serra o da attività zootecniche eccedenti i limiti di legge. Tali redditi in linea teorica sarebbero soggetti ad un'imposizione di tipo personale sulla base di bilanci contabili.

L'impiego degli estimi catastali quindi è andato probabilmente oltre la loro potenzialità. Se infatti dovevano riflettere la redditività effettiva dell'attività agricola²¹, in seguito ne è stata estesa la valenza dalla semplice determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, fino alla determinazione dei valori (tramite coefficienti) assoggettati a tassazione patrimoniale (Schifani 1985). I due aspetti (tassazione sui redditi e sul patrimonio) notoriamente non sempre si prestano ad un approccio di tipo unitario per la diacronia che si manifesta tra redditi e valori.

3. LE PROBLEMATICHE DELLE RENDITE CATASTALI

Prima di affrontare qualsiasi discussione sulle problematiche estimative catastali occorre rifarsi all'originaria concezione del catasto quale inventario finalizzato all'applicazione di politiche fiscali tendenti ad accertare le proprietà soggette ad imposta e ad uniformare, secondo criteri di perequazione, l'imposizione sui terreni della recente Italia unita.

L'aspetto inerente la perequazione era particolarmente sentito, in quanto già all'epoca della legge istitutiva n. 3682/1886 era evidente come, alle difformità esistenti tra i diversi catasti preesistenti²², spesso si aggiungevano sperequazioni dovute al mancato aggiornamento – già allora – delle qualità di coltura dei terreni soggetti ad imposizione (Medici *et al.* 1991).

21 Art.2 della legge 825/1971.

22 In primo luogo emergeva l'esigenza di uniformare sul territorio nazionale il carico dell'imposta fondiaria, la quale era applicata nelle varie regioni con aliquote differenziate e, soprattutto, su basi imponibili diverse, conseguenti ai variegati sistemi catastali degli Stati preunitari.

Le tariffe vennero così individuate facendo perno su tre principi: stabilità temporale dei rapporti tra fattori, prodotti e tecnologie; funzione incentivante dell'imposta fissa in relazione all'apporto di lavoro autonomo (prevalentemente manuale) e propensione all'innovazione; semplificazione degli oneri fiscali e amministrativi.

Relativamente alla stabilità temporale delle tariffe d'estimo il nostro catasto terreni è stato progettato per essere uno strumento fiscale stabile entro certi limiti (almeno 30 anni). I successivi interventi, volti a trasformarlo in uno strumento flessibile capace di seguire l'evolversi della agricoltura italiana, sostanzialmente non hanno avuto successo.

In origine l'art. 36 della L. 3682/1886 prescriveva che la prima revisione generale del catasto poteva essere effettuata solo dopo 30 anni dalla sua attivazione.

L'art. 13 l. 976/1939 prevedeva che la revisione generale degli estimi non potesse essere prima di 10 anni, termine ripreso dall'art. 25 del TUID n. 917/1986 (ex art. 24 del DPR 597/1973; Ribaudò 1995).

La prima revisione generale degli estimi è stata ordinata con il R.D.L. 16 dicembre 1922, n. 1717 «per la revisione del classamento dei terreni agli effetti del Nuovo Catasto», seguito, a breve distanza di tempo, dal R.D.L. 7 gennaio 1923, n. 17 «per la revisione generale degli estimi catastali» (epoca censuaria 1904-1913; la precedente era 1874-1886). Per questa revisione furono consigliati tutti i procedimenti suggeriti dall'estimo che potevano garantire una sollecita revisione dei quadri delle tariffe. E la rapidità fu conseguita in quanto la revisione fu effettuata nel celere volgere di un anno e mezzo. Contemporaneamente fu istituita l'imposta sul reddito agrario il cui imponibile era valutato sulla scorta di una dichiarazione del contribuente che assumeva la forma di un semplice bilancio aziendale. Allora il reddito da lavoro autonomo (manuale e non) era tassato quale reddito agrario.

C'è da sottolineare che, all'epoca, era stata decretata una sorta di pausa di riflessione sul catasto quale mezzo per giungere all'accertamento degli imponibili per il settore agricolo, e che questa riserva è stata sciolta qualche tempo dopo (1926).

La seconda revisione generale degli estimi è stata ordinata dalla legge 976/1939 ed effettuata negli anni 1939-1942 (l'epoca censuaria è stata fissata al 1937-1939 e riguardava solo i prezzi).

Le nuove tariffe furono applicate a partire dal 1943.

Con questa revisione si ebbero importanti innovazioni di carattere metodologico. Le tariffe di RD furono valutate sulla base di bilanci di aziende di studio (e non sui conti colturali analitici delle particelle tipo) e l'imponibile di RA fu determinato quale somma della voce *interessi* e della voce *stipendi* del bilancio catastale. Il reddito da lavoro manuale autonomo non fu conteggiato all'interno della tariffa di RA e da allora è praticamente esente da imposizione.

Negli anni sessanta era stato presentato un disegno di legge che prevedeva la revisione degli estimi che poi non ha avuto seguito.

Nel contempo però alcuni UTE si attivarono e, sfruttando le disposizioni vigenti, hanno attuato una mini revisione che ha portato (laddove è stata attuata) ad una notevole semplificazione dei quadri delle qualità, delle classi e delle tariffe.

La terza revisione generale degli estimi, prevista dal DPR 604/1973, è stata disposta con DM n. 3/4450 del dicembre 1979 che ha fissato, limitatamente ai prezzi,

l'epoca censuaria agli anni 1978-1979. È stata portata a termine tra la fine del 1983 (pronuncia della Commissione Censuaria Centrale) e il 1984 (pubblicazione in G.U.) e le nuove tariffe sono entrate in vigore nel 1988 dopo vari provvedimenti di rinvio.

Una quarta revisione è stata ordinata con DM del 20/01/1990 n. 3/335 con le modalità della revisione del '39, ripetute nella circolare n. 6 del 07-02-1990 (media prezzi 1988 -1989). Questa revisione era in stato avanzato di svolgimento (gli UTE avevano predisposto i nuovi quadri e le commissioni censuarie provinciali li avevano approvati; si attendeva la pronuncia della Commissione Censuaria Centrale) quando un decreto del governo ne bloccò per sempre l'iter. Allora si pensò al buon esito di una manovra lobbistica. Gli agricoltori temevano che le tariffe fossero troppo alte e il Ministro dell'agricoltura del tempo era l'On. Diana che era stato per lungo tempo Presidente della Confagricoltura.

Da allora non si sono avute altre revisioni degli estimi. Si registra solo l'applicazione di un modesto moltiplicatore.

Ciò implica che le rilevazioni dei prezzi delle produzioni e dei fattori – ad eccezione della prima revisione – effettuate nell'arco di un triennio (1937-39 per la revisione del 1939) o di un biennio (1978-79 per la revisione del 1979) sono state considerate significative per un periodo di circa 10 volte quello preso in esame.

La recente alta volatilità dei mercati dei prodotti agricoli non consentirebbe più tale pratica, quand'anche le condizioni economiche si prestassero.

L'aggiornamento decennale delle tariffe è comunque risultato un'utopia legislativa. Oggi prima di rivedere le tariffe bisognerebbe ripensare profondamente le tecniche di valutazione dei bilanci aziendali e quelle di valutazione degli apporti delle singole particelle ai suddetti bilanci. Tenendo nel dovuto conto le attività connesse e la multifunzionalità del settore agricolo.

Probabilmente alla luce di quanto esposto si rafforza l'idea, già espressa in altri contesti, che il catasto fornisca attualmente una base imponibile né troppo alta né troppo bassa, ma semplicemente inadeguata all'attuale quadro di redditività del settore agricolo.

In alcune situazioni di marginalità (in cui i costi sono maggiori del valore delle produzioni) le attuali tariffe di reddito catastale sono sovradimensionate, poiché non esistono tariffe nulle e, in tali aree, se l'agricoltura non fosse sovvenzionata non darebbe alcun reddito semplicemente perché sarebbe destinata all'abbandono. In tali contesti si produce quindi un effetto particolarmente distorsivo in quanto una tassazione catastale applicata in presenza di redditi estremamente bassi (se non addirittura negativi) risulta incidere anche su quelle voci che per ipotesi dovrebbero essere esenti da imposta, come il lavoro manuale autonomo.

Altre forme di agricoltura sono invece altrettanto palesemente avvantaggiate da una tassazione catastale modesta rispetto alla reale capacità contributiva (colture intensive, taluni allevamenti, particolari forme di agriturismo, ecc. che attualmente non hanno tariffe dedicate).

Ma a questo punto occorre domandarci se le tariffe d'estimo riflettano la distorsione dovuta alla deriva di uno strumento ormai obsoleto, o semplicemente sono il risultato della trascuratezza con cui una politica fiscale tende a mantenere una bassa pressione fiscale complessiva in ossequio ad un certo indirizzo di politica economica.

In realtà è difficile una risposta univoca.

L'obsolescenza della componente reddituale è stata più volte messa in evidenza e prevalentemente con riferimento a:

- mancato aggiornamento delle qualità di coltura e delle relative classi,
- non esaustività delle originarie qualità di coltura,
- mancata imposizione sulla componente di lavoro manuale autonomo,
- sperequazione tra RD e RA,
- eccessivo peso di talune attività definite connesse.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto le rendite catastali erano comprensive delle fasi ordinarie e prevalenti delle manipolazioni successive dei prodotti naturali, come aveva ribadito la Corte di Cassazione, sezioni unite, con la sentenza n. 1651 del 30 ottobre 1951²³.

Opposto il caso di manipolazione disgiunta dalla produzione agricola o manipolazione che si configurasse non ordinaria.

Alcuni recenti interventi normativi in materia sembrano però andare in direzione opposta, includendo nelle attività connesse produzioni e trasformazioni che sembrano decisamente poco ordinarie e di cui si citano sinteticamente solo alcuni recenti esempi:

- allevamento di equini di qualsiasi razza ai sensi dell'art. 9 del d. lgs. N. 173 del 30 aprile 1998, purché sussista una relazione di connessione all'azienda agricola²⁴;
- produzione e cessione di energia calorica ed elettrica da fonti rinnovabili (pannelli fotovoltaici inclusi)²⁵;
- vendita diretta dei prodotti agricoli ottenuti sul fondo²⁶.

23 La legge 1231 del 1936 faceva riferimento alle "operazioni rientranti nel normale ciclo produttivo agrario, secondo i principi ed entro i limiti della tecnica che lo governa" e entro i limiti delle potenzialità di questo (Berliri 1949). La manipolazione dei prodotti, se effettuata su prodotti non provenienti da fondi coltivati dal contribuente, andava trattata come tutte le normali attività industriali (Muleo 2005). Diverso il caso poi specificato dalla circolare 6200 del 1937 (Dir. Reg. ii. dd.) con cui venivano date disposizioni di assoggettare a reddito agrario anche le attività svolte da strutture associative di produttori che svolgevano attività di trasformazione dei prodotti conferiti dai singoli soci coltivatori.

24 Tale norma va modificare quanto specificato nelle norme precedenti, e in particolare nella circolare 6200 del 1937 che escludeva i redditi derivanti da monta equina dai redditi agrari, intendendo escluso l'allevamento equino "dall'agrarità". Interpretazione che aveva poi avuto costanti conferme giurisprudenziali soprattutto per quanto concerne i cavalli da corsa (Muleo 2005). La norma introdotta nel 1998 ripristina invece l'interpretazione secondo cui l'attività di allevamento produce reddito d'impresa solo se esercitata senza la necessaria connessione con l'azienda agricola nel rispetto dei requisiti di produzione sul fondo dei relativi mangimi.

25 Rientra nel reddito agrario in quanto attività connessa ai sensi dell'art. 2135 C.C. (comma 423 della legge 266/05 – finanziaria 2006 – integrato dall'art. 2 quater D.L. n. 2/06 convertito in legge n. 81 del 11 marzo 2006 e art. 1 comma 369 legge 296/06 – finanziaria 2007).

26 Ora è assoggettata ai redditi catastali in base al decreto legislativo n. 228/2001. Tale decreto prevede la possibilità di vendere anche prodotti non ottenuti direttamente dall'impresa agricola, ma acquistati da terzi, ed anche eventualmente trasformati, entro i limiti di euro 160.000 per gli imprenditori individuali e 4 milioni di euro per le società (modifica al decreto 228/2001 apportata dalla legge 296/06 – finanziaria 2007).

Come pure appare forzato il concetto di reddito imponibile, così come era definito dagli art. 32 e 55 del TUIR nella sua distinzione in funzione dei soggetti coinvolti (persone fisiche vs società), per tutta una serie di soggetti a causa di:

- estensione alle società (srl e cooperative) in possesso della qualifica di “società agricola” della tassazione in base al reddito agrario in luogo delle risultanze di bilancio (art. 1 comma 1093 della legge 266/05 – finanziaria 2006)²⁷;
- estensione della qualifica di imprenditore agricolo alle società (di persone e s.r.l. costituite da imprenditori agricoli) ai sensi comma 1.094 della legge 296/06 – finanziaria 2007 – che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci. Il reddito di queste società è determinato forfaitariamente, applicando all’ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%.

Relativamente all’integrazione di redditi agrari e dominicali si rileva ancora una discrasia tra tassazione del reddito e quella della proprietà, con uno squilibrio che vede penalizzato l’esclusivo possesso del fondo rispetto all’attività imprenditoriale che su di esso può essere esercitata.

La tassazione indiretta sul fattore terra (principale fattore impiegato in agricoltura) alle volte è molto più forte rispetto alla tassazione diretta e si ripresenta a intervalli talvolta frequenti (eredità, compravendita, ecc.) che penalizzano esplicitamente le aziende più grandi rispetto a quelle più piccole che oltre a fare un più intenso uso di manodopera beneficiano spesso anche di agevolazioni sulle imposte dirette (fascia di esenzione, aliquote basse per progressività imposta, ecc.).

A favore del sistema catastale gioca però il favore dei contribuenti coinvolti, ben disposti ad accettare una tassazione che garantisce:

- l’esonero dalla tenuta della contabilità a fini fiscali, e quindi di un buon numero di scritture per la cui tenuta dovrebbero fare ricorso alle prestazioni di un professionista (con pesanti oneri finanziari certi);
- i redditi imponibili catastali (RD e RA) risultano moderati per l’azione delle Commissioni Censuarie. Infatti dove esistono redditi elevati (colture intensive, frutteti, ecc., nella pianura fertile) le tariffe di RD e di RA non risultano eccessive e dove non esistono redditi (o sono estremamente limitati come ad esempio in montagna, o in alta collina) figurano comunque tariffe di RD ed RA molto modeste. Ed è appunto la loro esiguità che le rende comunque accette: dove ci sono redditi si pagano meno imposte del dovuto e dove non ci sono l’azione delle detrazioni e delle deduzioni fiscali è tale da rendere praticamente esenti i possessori.
- il reddito da lavoro manuale autonomo in agricoltura è esente da imposizione anche se è doveroso considerare che, quando i redditi sono alquanto modesti, parte del reddito da lavoro manuale autonomo va comunque a confluire nelle tariffe di RD e di RA;

27 La norma ha effetto soprattutto grazie all’esenzione delle plusvalenze da cessione di beni immobili, e sulla convenienza per le Srl (con soci inferiori a 10 e ricavi inferiori a 7,5 milioni di euro) di optare per l’imputazione del reddito agrario della società in capo ai soci, con la conseguenza che la distribuzione di utili avviene in esenzione d’imposta.

- la certezza dell'ammontare dell'imponibile e quindi l'assenza di controlli da parte degli organi finanziari e della Finanza;
- la costanza nel tempo dell'imponibile e quindi la facile programmazione degli esborsi fiscali.

Questo apprezzamento non è limitato ai soli contribuenti coinvolti, ma è in qualche modo condiviso dal soggetto pubblico che ne ritrae degli indubbi benefici:

- gli organi del Ministero delle Finanze, deputati al controllo delle dichiarazioni, non debbono verificare centinaia di migliaia di bilanci relativi alle imprese agricole, ma si possono limitare a controllare la correttezza dei dati catastali dichiarati. Ciò permette di non dover impegnare enormi risorse per la verifica e l'accertamento di un numero elevato di dichiarazioni personali cui corrisponderebbe comunque un gettito molto contenuto;
- gli imponibili sono valutati da organi dello Stato (Agenzia del Territorio), secondo procedure dettate da leggi e regolamenti.
- la correzione degli errori e la perequazione degli imponibili agrari è perseguita, secondo procedure fissate dalla legge, dalle Commissioni Censuarie la cui composizione è controllata dal Ministero delle Finanze;
- la certezza dell'ammontare dell'imponibile, quando invece, in caso di ipotetica tassazione a bilancio, questo sarebbe del tutto incerto;
- la risoluzione all'origine delle potenziali controversie tributarie che potrebbero sorgere in materia di imposte dirette ed indirette (che per altre casistiche invece affluiscono numerose presso le Commissioni Tributarie di ogni grado²⁸) contribuendo a semplificare il rapporto fisco-cittadino.
- I redditi catastali derivano quindi da un'impostazione le cui radici affondano in un passato remoto, in cui la tassazione catastale non era un mero strumento di imposizione fiscale ma anche (e forse soprattutto) un mezzo per perseguire finalità di politica economica e sociale.

Ciò rende gli aspetti estimativi catastali nella loro configurazione odierna poco attuali, visto il rapido e radicale evolversi del quadro di riferimento. Tuttavia al momento pare assente una qualche iniziativa volta a ridefinire la fiscalità in agricoltura nonostante nel corso del tempo si siano moltiplicati gli ambiti di utilizzo degli estimi catastali.

4. LA LEVA FISCALE IN AGRICOLTURA

La fiscalità in agricoltura non è stata solo strumento di drenaggio, ma si è configurata anche come elemento di indirizzo politico in grado di incidere sui diversi settori

²⁸ Il numero di ricorsi che annualmente affluiscono alle Commissioni Tributarie Provinciali, secondo gli ultimi dati disponibili riferiti all'anno 2005, risultano essere oltre 250.000. Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze.

economici deviano il corso naturale mediante l'alterazione dei rapporti di scambio e di distribuzione del reddito.

Dapprima l'imposta fondiaria²⁹, introdotta poco dopo l'unificazione d'Italia, assoggettava ad imposta il solo capitale fondiario, mentre il capitale ed il lavoro autonomo sono stati tassati successivamente a partire dal 1923 con l'imposta sul reddito agrario³⁰.

Nell'ambiente rurale un siffatto sistema impositivo ha garantito un solido incentivo ad intensificare l'attività produttiva per ottenere redditi più elevati che erano sostanzialmente esenti da imposta per la quota eccedente le rendite catastali. Queste ultime, ricordiamo, erano basate su tariffe che dovevano rispondere a criteri di ordinarietà spaziale (territorio comunale) e temporale (redditi medi e continuativi).

Sotto quest'aspetto l'impiego delle rendite catastali si è ben coniugato con gli interventi di riforma fondiaria che sostanzialmente privilegiavano priorità di tipo sociale rispetto a risultati di mera efficienza economica (Venzi e Coletta 1999).

Parallelamente le modalità intrinseche di calcolo delle tariffe, che implicano l'esenzione del reddito da lavoro autonomo³¹, hanno contribuito ad un aumento della propensione all'impiego di tale fattore soprattutto negli anni in cui la dominanza della famiglia diretto coltivatrice e gli strumenti di riordino fondiario comportavano la preponderanza del lavoro autonomo rispetto a quello subordinato o intellettuale.

Probabilmente oggi occorre verificare se i tratti che hanno delineato il quadro agricolo da inizio '900 siano ancora presenti, o se il mutamento strutturale abbia inciso irreversibilmente sui rapporti tra diversi fattori impiegati nel mondo rurale.

Con riferimento a lavoro autonomo e subordinato parrebbe oggi di poter cogliere una sostanziale equivalenza in termini di numerosità tra forza lavoro dipendente e autonoma (Tabella 1). Nel corso degli ultimi 30 anni del secolo scorso si è passati da un rapporto tra manodopera autonoma e subordinata di 1:2,3 ad un rapporto di 1:1,7 in termini di unità di lavoro, con una riduzione delle unità di lavoro impiegate in agricoltura pari al 70% per i lavoratori autonomi al 60% per i lavoratori subordinati.

Altro effetto generato dal basso grado di imposizione è stato l'incremento della quota di investimenti di capitale effettuati sul terreno. Questo poiché il reddito percepito dall'imprenditore è costituito da una componente di lavoro autonomo e, se contestualmente proprietario del capitale fondiario, anche da una componente di reddito da capitale. In altri termini l'imposta catastale ha avuto l'effetto di aumentare

29 Già presente con diverse forme negli stati preunitari, fu unificata e introdotta nell'ordinamento italiano con legge 14 luglio 1864, n. 1831.

30 Imposta istituita con R.d. 4 gennaio 1923, n. 16. Il presupposto per l'imposta non era il semplice possesso – come poi fu proprio dell'impostazione catastale anche con riferimenti ai redditi agrari –, ma “[...] l'esercizio dell'impresa agricola su fondi posseduti a titolo di proprietà, di usufrutto e di altro diritto reale [...]” (art. 62) in capo al «possessore del fondo» (art. 63). A differenza di quanto avveniva per il reddito dominicale, dunque, non era sufficiente per il presupposto impositivo il semplice possesso del fondo, ma occorreva che il titolare del possesso esercitasse sullo stesso l'attività agricola (Porcaro 1998).

31 Nella discussione parlamentare precedente all'approvazione dei provvedimenti che contenevano le modalità calcolo delle tariffe di RD e RA non si trova nessuna traccia che faccia riferimento all'esenzione del reddito da lavoro manuale autonomo. Quanto sia stata consapevole la scelta di renderlo esente, potrebbe essere oggetto di approfondimenti.

Tabella 1. Numero di addetti del settore agricolo (migliaia) per tipologia di rapporto di lavoro.

	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2007
Unità di lavoro dipendenti	1.515	1.336	1.124	867	712	450	462
Unità di lavoro indipendenti	4.820	4.196	2.550	2.008	1.232	984	800
Unità di lavoro totali	6.335	5.532	3.674	2.876	1.943	1.434	1.262

Fonte: elaborazione su dati AGREFIT e ISTAT

il valore del capitale fondiario costituito da capitale più fattore naturale terra, a causa della rigidità del fattore naturale³² che ha indotto un incremento della propensione ad investire capitale per aumentare le produzioni, e quindi i redditi, che risultavano esenti da imposizione per la quota extra rendita catastale.

Analizzando il rapporto tra capitale e lavoro nella sua evoluzione temporale ci si accorge di come ci siano state profonde modifiche nel corso degli anni. Dal punto di vista degli investimenti fissi lordi³³ espressi a prezzi costanti (1995) per ettaro di SAU si osserva un incremento di circa il 50% ogni decade fino al 1980, e successivamente una stasi negli anni '90 per poi riprendere lo stesso incremento nell'ultimo decennio. Molto più accelerata invece la crescita del rapporto investimenti fissi su unità di lavoro, complice il duplice effetto dell'aumento del numeratore e della diminuzione del numero di occupati. Si osserva infatti nel primo periodo (1960-80) un sostanziale raddoppio dei valori ogni decade, una stabilizzazione nel decennio '80-90 per poi riprendere con incrementi più marcati nell'ultimo decennio.

Entrambe le serie storiche testimoniano un cambiamento strutturale di notevole entità nel rapporto tra i fattori di produzione, mentre gli aggiornamenti delle tariffe catastali sono stati per lo più attuati mediante coefficienti o con metodi poco riproducibili all'esterno degli uffici dell'Amministrazione Finanziaria (Ribaudò 1995).

Sugli effetti sulla propensione all'investimento è però da rilevare una duplice valenza dello strumento catastale. Se infatti il fenomeno sopra citato agisce in favore dell'investimento, l'applicazione di una tassazione sostanzialmente di tipo forfetario riduce l'incentivo ad investire, rispetto alla tassazione di tipo personale, a causa del mancato abbattimento dell'imponibile per effetto delle quote di ammortamento. Quest'ultimo effetto appare comunque di entità molto inferiore rispetto al primo, soprattutto con riferimento alle realtà medie del settore primario nazionale che da

32 La rigidità dell'offerta di terra fa sì che gli effetti sulla redditività siano esclusivamente a carico delle variazioni di domanda (in assenza di terreni marginali o non coltivati).

33 La voce è definita in contabilità nazionale come: le acquisizioni di capitale fisso da parte dei produttori residenti cui si aggiungono gli incrementi di valore dei beni (materiali e immateriali) prodotti e destinati ad essere utilizzati nei processi produttivi per un periodo superiore ad un anno. Nel caso specifico è data dalla somma delle voci parziali: trattorie, altre macchine operatrici, altre macchine e attrezzature, mezzi di trasporto, patrimonio zootecnico, miglioramenti fondiari, costruzioni e bonifiche. Dal punto di vista contabile sono quindi immobilizzazioni, voce completamente diversa da quella utilizzata dall'INEA (Annuario Agricoltura 2002, p. 38) che ricalca la definizione di capitale fondiario escludendo quindi i macchinari, gli acquisti e le variazioni del patrimonio zootecnico, e i beni immateriali.

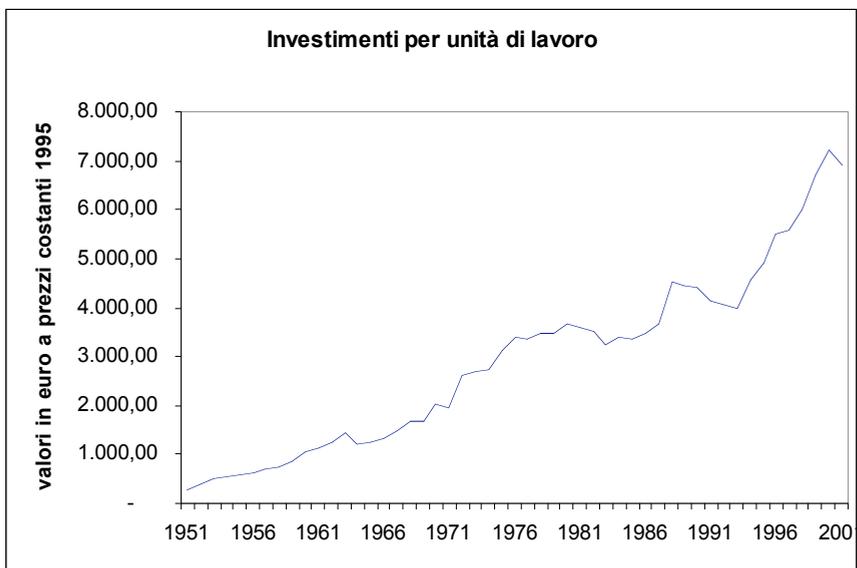
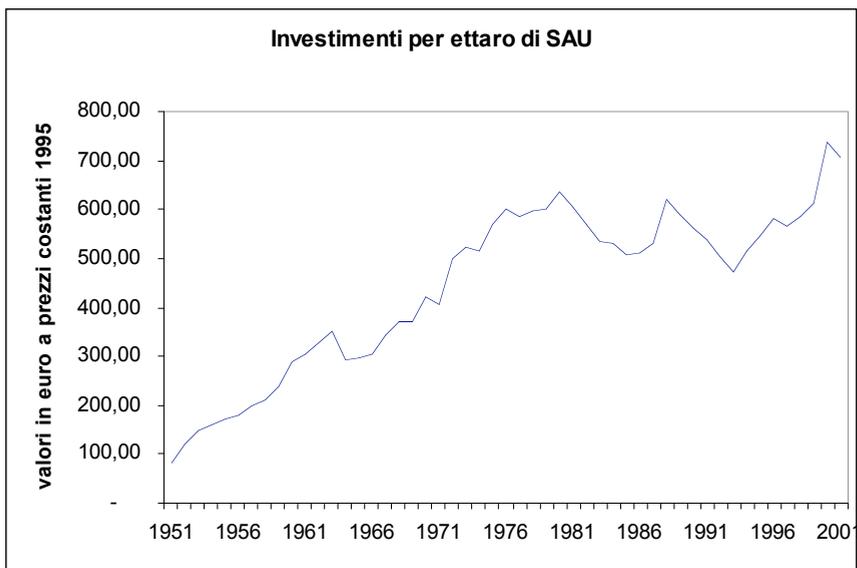


Grafico 1. Investimenti fissi lordi (annuali) per unità di lavoro impiegata in agricoltura e ettaro di SAU.
Fonte: ns elaborazioni su dati AGREFIT.

sempre hanno evidenziato dimensioni molto contenute e alimentato un ampio dibattito sul divario strutturale rispetto ai partner europei.

Seppur l'offerta di terreno è notoriamente rigida, le metodologie di coltivazione odierne sono prevalentemente indirizzate su due linee di sviluppo: la prima verso la sostituzione di manodopera con l'adozione di processi produttivi *capital intensive*, la seconda attraverso l'accorciamento della filiera e l'elaborazione di prodotti ad alto valo-

re aggiunto anche se con richieste di manodopera elevate. Entrambi gli scenari vedono comunque contrarsi a livello nazionale la superficie utilizzata per le coltivazioni, con la continua estromissione dai contesti produttivi delle aree più marginali (Tabella 1bis).

Il sistema agricolo che si va delineando non ha quindi più molto in comune con l'agricoltura fotografata dai redditi catastali. La qualificazione, la classificazione e il classamento sono decisamente obsolete. Sono operazioni che hanno fotografato l'agricoltura italiana nel periodo che va tra la I e la II guerra mondiale quando l'agricoltura era sostanzialmente una attività economica "diversa" da quella attuale in cui la maggior parte della manodopera era di origine familiare e coinvolta in processi produttivi a basso valore aggiunto e tendenti a trasformare in coltivabile la maggior superficie possibile. La qualificazione e la classificazione, nella generalità dei casi, sono state effettuate al momento della formazione del catasto terreni (e cioè nell'arco di tempo che va dal 1986 alla fine degli anni '50) e non sono state mai soggette ad una revisione generale. Per quanto riguarda il classamento non si può dire che il meccanismo della denuncia delle variazioni e delle successive verificazioni catastali abbia raggiunto le finalità che si proponeva. Né si può pensare che questo possa essere raggiunto affidando all'AGEA il compito di introdurre variazioni di classamento in funzione delle denunce effettuate dagli agricoltori per tutt'altre finalità.

Tabella 1bis: SAU Italia.

	1968-76	1977-87	1988-92	1992-96	2000	2005
SAU Italia (ha)	21.534.955	20.768.958	17.857.000	15.046.898	13.062.256	12.707.846

Fonte: ns elaborazioni su dati ISTAT – INEA.

La minore importanza del fattore terra rispetto alle altre componenti del capitale fondiario è palese per taluni indirizzi colturali e particolari realtà territoriali. Analizzando le dinamiche delle misure di politica agricola l'entità delle adesioni a misure volontarie di pagamento per unità di superficie si concentra in aree marginali e per produzioni a basso valore aggiunto, fino al ricorso al "non uso".

Tali recenti misure di politica sono del tutto estranee all'estimo catastale. Certo se per gli aiuti di tipo volontario (misure agroambientali, biologico, mantenimento di elementi tipici del paesaggio, indennizzi per aree all'interno della rete natura 2000, ecc.) si può invocare la copertura di maggiori costi di coltivazione, tale posizione diventa più difficile se tesa a comprendere misure di esplicito sostegno al reddito come le indennità compensative e lo stesso pagamento unico su base storica.

L'impostazione catastale della legge istitutiva del 1886 aveva di fronte una Italia affamata di terra (Abbozzo 1984) che non poteva neanche lontanamente immaginare la convenienza del non uso dei terreni – soprattutto di quelli più fertili -, così come non era concepibile in uno stato con fasce di popolazione a livelli di sussistenza sostenere produzioni che oggi sono definite "a perdere" o destinate alla produzione di combustibili o energie rinnovabili di altro genere.

Ma questa non è la sola realtà del non uso di terra o di uso "non convenzionale". Vi sono molte superfici apparentemente abbandonate solo perché in attesa di modifi-

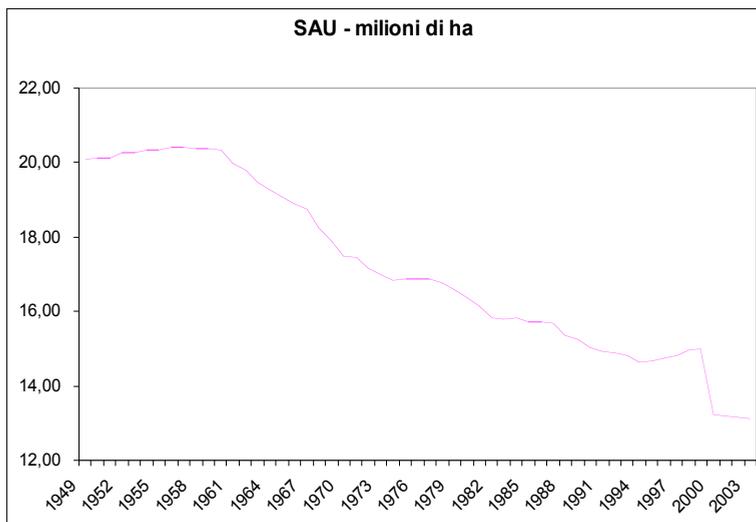


Grafico 2 – SAU nazionale serie storica 1950-2003. Fonte: AGREFIT.

che di destinazione d'uso che saranno poi soggette a tassazione sulla plusvalenza. E le nostre periferie sono sempre più caratterizzate da queste realtà³⁴. Imporre su tali terreni imposte laddove non vi sia il presupposto del reddito lascia qualche perplessità, così come pure quanto suggerito da coloro che arrendendosi all'evidenza delle discrepanze tra i redditi calcolati sulla base delle tariffe catastali e gli usuali principi contabili, invocano l'estensione della contabilità al settore agricolo, pagamenti comunitari inclusi.

Se questi ultimi sono erogati allo scopo di incentivare l'adozione di determinate pratiche colturali, o di costituire semplicemente una integrazione di reddito, perché assoggettare tali somme ad imposizione fiscale? Perché in altri termini dirottare risorse in origine indirizzate al settore agricolo verso altri settori? Uno degli aspetti principali del prelievo fiscale è infatti la redistribuzione del gettito fiscale tra i diversi settori attraverso la spesa pubblica, e tassare gli aiuti agricoli significherebbe utilizzare parte delle risorse destinate agli agricoltori per fare, nel migliore dei casi, opere pubbliche a beneficio di tutte le realtà economiche, non solo quelle agricole.

5. IL GETTITO FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

Il carico fiscale sul settore agricolo al momento dell'approvazione della "Legge della perequazione fondiaria" che istituiva il N.C.T. (L. 1 marzo del 1886, n. 3682, nota anche come "Legge Messedaglia"), non era cosa di poco conto, considerato che, all'inizio del '900, il gettito fiscale derivante dalla tassazione del settore primario era

³⁴ Scelte spesso sciagurate, poiché fonti di rischi ambientali (incendi per la presenza di biomassa non gestita, discariche abusive, ecc.), e sociali per l'insediamento di forme di residenza abusiva (baracche, roulottes, ecc.)

la principale fonte di copertura della spesa pubblica. Anzi ad essere assoggettata ad imposta in origine era esclusivamente la componente fondiaria in quanto il reddito agrario all'inizio era stato esentato. Solo a partire dal 1923 venne assoggettato ad imposta per effetto del R.D. n. 16 del 4 gennaio 1923.

Parlare, ad oggi, di gettito del settore agricolo porta però a riflettere su di un primo problema riguardante la non sovrapposizione tra possesso e attività agricola. Il primo è condizione sufficiente per l'applicazione dei redditi catastali, mentre la seconda è fondamentale per discriminare quelle voci di prelievo che, per competenza, sono imputabili ad una specifica attività economica. Chi quindi parla di catasto benevolo con gli agricoltori, evidenza sono una parte del problema, in quanto i soggetti che dichiarano redditi dominicali sono circa 5,4 milioni e redditi agrari 4,8 milioni (Ribaudò 1995), mentre le aziende agricole – a seconda di come si vogliono definire – sono circa 1,73 milioni (definizione UE)³⁵ o 2,54 milioni (definizione usata nel Censimento Agricoltura anno 2000)³⁶.

Con riferimento al settore agricolo un primo confronto di cifre evidenzia come le necessità delle finanze pubbliche oggi siano di ordine tale che ogni qualsivoglia possibile contributo da parte del settore agricolo appare poco significativo. Non con questo che tale contributo non sia dovuto, ma certamente esso non potrà essere decisivo per opere di risanamento dei conti pubblici³⁷.

Il gettito delle imposte dirette³⁸ fornito dal settore agricolo nell'anno 2006 è stato pari a 883 milioni di euro (INEA, 2007), prevalentemente costituito da gettito IRPEF pari a 819 milioni di euro (92,7% del totale delle imposte dirette) e sostanzialmente stabile rispetto al quinquennio precedente. Tale dato è però cumulativo di tutte le fonti individuali di imponibile IRPEF³⁹. Analizzando il gettito delle imposte delle persone fisiche che hanno dichiarato solo RD e RA, si evidenziano valori molto

35 Secondo la definizione Eurostat utilizzata per l'indagine SPA, l'azienda agricola è "l'unità tecnico-economica costituita da terreni, anche in appezzamenti non contigui, ed eventualmente da impianti ed attrezzature varie, in cui si attua la produzione agraria, forestale o zootecnica ad opera di un conduttore, cioè, persona fisica, società od ente che ne sopporta il rischio aziendale", possiede almeno un ettaro di SAU oppure, nel caso di SAU inferiore all'ettaro, l'azienda agricola ha almeno una delle seguenti caratteristiche: 1. nel caso di presenza di SAU, l'azienda abbia un valore di vendita dei suoi prodotti superiore ai 2.066 € (4 milione di lire); 2. nel caso di SAU assente, l'azienda conduca una qualunque attività zootecnica o effettui la coltivazione di funghi e il valore di vendita dei suoi prodotti sia superiore a 2.066 € (4 milione di lire). Fonte: ISTAT Scheda metodologia – Indagine sulla Struttura e produzioni delle Aziende Agricole Anno 2005.

36 La definizione di azienda agricola utilizzata ai fini del Censimento Agricoltura 2000 e che individua l'universo Italia al 2000 è: "unità tecnico-economica costituita da terreni, anche in appezzamenti non contigui ed eventualmente da impianti ed attrezzature varie, in cui si attua la produzione agrarie, forestale o zootecnica, ad opera di un conduttore, cioè persona fisica, società od ente che ne sopporta il rischio sia da solo (conduttore coltivatore o conduttore con salariati e/o compartecipanti), sia in forma associata. Fonte: ISTAT Censimento Agricoltura 2000.

37 Il debito pubblico italiano, a dicembre 2007 assommava a 1.596 miliardi di euro.

38 Le imposte indirette che gravano sul settore agricolo assommano nell'anno 2006 a 790 milioni di euro (INEA 2007). L'imposta comunale sugli immobili – sui soli terreni agricoli – con un gettito complessivo di 270 milioni di euro circa, ne rappresenta il 34%.

39 Lavoratori dipendenti, lavoratori individuali a determinazione catastale del reddito, imprenditori a determinazione effettiva del reddito, altri proprietari di terreno.

più contenuti, dell'ordine di 284 milioni di euro (INEA 2007), ammontare pressoché simile al gettito IRPEF da lavoro dipendente operante in agricoltura e a quello della categoria residuale (altri proprietari dipendenti).

Le imposte dirette a livello nazionale sono state nello stesso anno pari a 14,5 punti percentuali di PIL (Banca d'Italia) e quindi pari a circa 214,6 miliardi di euro.

È facile intuire come la componente da lavoro direttivo autonomo del settore agricolo contribuisca al gettito complessivo delle imposte dirette in modo del tutto marginale, con appena lo 0,38%.

Alcuni potranno sostenere che se il contributo del settore agricolo si aggira intorno a 1,9 punti percentuali di PIL anche il drenaggio fiscale dovrebbe essere comparabile e quindi circa 3 volte quanto sopra riportato. E tuttavia un minore carico fiscale in agricoltura è fisiologico per il fatto che la parte di reddito da lavoro autonomo non costituisce imponibile, e la base imponibile così ottenuta è ripartita su di un elevato numero di contribuenti molti dei quali sono al di sotto della soglia minima imponibile, mentre altri, per effetto della progressività d'imposta, sono tassati con le aliquote più basse dei primi scaglioni di reddito⁴⁰.

Per completezza si dovrebbe tenere conto infine della quota di lavoro non regolare impiegata nel settore agricolo⁴¹ (che tuttavia non altera gli ordini di grandezza in gioco), stimata per il 2005 pari a circa 370.000⁴² unità che evadono grosso modo 200 milioni di euro di imposte dirette e 350 milioni di euro di oneri sociali.

Ripercorrendo lo schema proposto da Antonietti (1985) dalle informazioni reperibili in contabilità nazionale, si può quantificare un reddito imponibile del settore agro-forestale pari a poco meno di 6,4 miliardi di euro e un rapporto tra imposte dirette e imponibile che si assesta intorno ai 10 punti percentuali del PIL.

L'esiguità del prelievo IRPEF se paragonato alle superfici su cui esso risulta essere maturato fa comunque trasparire le motivazioni di base di coloro che lamentano l'eccessiva benevolenza del fisco in agricoltura. Se l'universo delle aziende agricole fotografato dall'ISTAT nell'ultimo censimento appare composto da circa 2,542 milioni di aziende individuali di dimensione media di 4,11 ha di SAU (Fonte: ISTAT – censimento agricoltura 2000), è facile ottenere informazioni unitarie relativamente alle imposte dirette medie che risultano globalmente inferiori ai 50 euro per ettaro di SAU, e ancora più basse con solo riferimento alle persone fisiche (Tabella 2bis), a

40 Per una completa comparabilità tra settori diversi sarebbe necessario avere una analoga curva di distribuzione dei redditi.

41 L'aggregato agricoltura, silvicoltura e pesca ha il primato di impiego di lavoro nero in Italia, con il 21% circa di utilizzo del totale della manodopera irregolare presente sul territorio nazionale, segue a poca distanza l'aggregato relativo a commercio, alberghi, pubblici esercizi, riparatori e trasporti.

42 Nel settore agricolo, le posizioni lavorative non regolari (principali e secondarie) sono consistenti ma altrettanto rilevanti sono quelle lavorative regolari. Questo determina un tasso di irregolarità delle posizioni lavorative (17,8% nel 2005) molto inferiore rispetto a quello riferito alle persone fisiche occupate (33,9%). Al contempo, le ore lavorate in ciascuna posizione di secondo lavoro sono così modeste che la trasformazione di queste posizioni in unità di lavoro a tempo pieno comporta un sostanziale abbattimento del peso di tale tipologia occupazionale; di conseguenza, aumenta l'incidenza delle unità di lavoro non regolari sul totale delle unità di lavoro (pari al 22,2% nel 2005). Fonte: ISTAT (2008).

Tabella 2. Reddito imponibile (migliaia di euro) del settore agroforestale dai conti nazionali (anno 2006).

Pil 2006 ai prezzi di mercato	€ 1.479.981.069
Agricoltura	€ 43.950.210
Selvicoltura	€ 451.173
Totale settore agro-forestale	€ 44.401.383
Consumi intermedi	
Agricoltura	€ 18.713.659
silvicoltura	€ 88.182
Totale consumi intermedi di settore	€ 18.801.841
<i>Valore Aggiunto</i>	
Agricoltura	€ 25.236.551
silvicoltura	€ 362.991
Totale valore aggiunto di settore	€ 25.599.542
Ammortamenti	€ 10.742.396
Prodotto netto	€ 14.857.146
Reddito da lavoro dipendente	€ 9.199.000
Totale reddito imponibile da capitale e lavoro autonomo	€ 5.658.146
Reddito imponibile per ettaro di SAU (000 euro)	€ 0,430

Fonte ns elaborazioni su dati ISTAT, INEA e Ministero delle Finanze.

fronte di un imponibile medio di 430 euro per ettaro.

Il valore dell'imposta apparentemente basso, ricordiamo, è relativo al solo reddito da lavoro direttivo⁴³ e da capitale, in quanto il lavoro manuale autonomo (che rappresenterebbe la parte più cospicua di imponibile) è esente.

L'imponibile ad ettaro, apparentemente elevato, è comprensivo della quota di lavoro dipendente sommerso. In base alle stime sul lavoro irregolare in agricoltura (ISTAT 2008), che riportano un tasso del 22,2% riferito alle unità di lavoro (sia dipendenti

⁴³ La componente di lavoro autonomo nella formazione delle tariffe catastali è stata computata applicando forfaitariamente un'aliquota pari a 2 punti percentuali della produzione lorda vendibile.

che autonome), si può stimare un reddito imponibile da lavoro autonomo e capitale per ettaro (al netto delle posizioni irregolari assimilabili a lavoro dipendente) pari a 276 euro per ettaro.

Tabella 2bis. Imposte dirette medie da lavoro autonomo di persone fisiche per unità di superficie (SAU condotta da imprese individuali) e soggetto.

Imposte dirette persone fisiche	
euro/ettaro di superficie totale	Euro 21,00
euro/ettaro di SAU	Euro 27,16
euro/impresa individuale	Euro 111,73

Fonte: ns elaborazioni su dati ISTAT e INEA.

L'esame della serie storica dei valori percentuali delle imposte in rapporto della produzione (PIL o valore aggiunto) non aggiunge particolare dettaglio. Si tratta infatti di rapporti in cui a variare è prevalentemente il denominatore mentre il numeratore è a prevalente determinazione forfetaria.

I dati dell'INEA forniscono infine un quadro sintetico del settore agricolo in rapporto agli altri settori economici. Limitando l'analisi alla pressione tributaria, nel periodo 2000-2006 l'incidenza percentuale del prelievo tributario sul valore aggiunto fluttua intorno ai 6 punti percentuali contro il 20-22 degli altri settori. Includendo i contributi sociali tale pressione sale al 20% in agricoltura contro il 35% degli altri settori.

Tra il reddito imponibile di natura dipendente e quello autonomo (reddito da lavoro dipendente + reddito da capitale) appare un risultato pienamente in linea con quanto a suo tempo operato con la definizione di reddito agrario (che non computa tra i redditi imponibili quelli da lavoro manuale). I redditi da lavoro dipendente sono colpiti con un'imposizione del 26%⁴⁴, mentre i redditi da lavoro autonomo e da capitale vedono un'imposizione di circa 17 punti percentuali (INEA 2007).

Analizzando invece le imposte per natura giuridica si assiste ad un progressiva crescita delle imposte sul risultato netto di gestione che passa dal 5,3% delle imprese individuali, al 7,1% delle società di persone, e al 19% delle società di capitali.

Tali dati spiegano l'indubbia resistenza al passaggio verso forme gestionali in forma societaria via via più articolate, e la preferenza all'impiego di manodopera autonoma rispetto a quella dipendente che risulta più onerosa. Il valore dà ragione agli ultimi provvedimenti di legge che, per privilegiare forme di gestione più strutturate, hanno equiparato la tassazione di alcune forme societarie a quella delle imprese individuali

44 I redditi da lavoro dipendente relativi agli altri settori produttivi sono tassati in media con un'aliquota del 50%. Tale differenza nel cosiddetto cuneo fiscale ha una valenza redistributiva, attenuando il divario retributivo tra il settore agricolo e gli altri settori. In altre parole le retribuzioni medie da lavoro dipendente che sono di per se stesse più basse in agricoltura, rispetto agli altri settori, hanno un parziale riallineamento per effetto della minore pressione fiscale. Ciò consente di arginare l'effetto di sottrazione di offerta di manodopera che si avrebbe nel settore agricolo a vantaggio degli altri settori che presentano un livello retributivo più alto (INEA 2007).

su base catastale (comma 1.094 della legge 296/06 – finanziaria 2007), eliminando nel contempo la possibilità per le società per azioni e in accomandita per azioni di trasformarsi in forme societarie più semplici (come le S.r.l.) al solo fine di conseguire un beneficio fiscale⁴⁵.

È pertanto lecito attendersi nei prossimi anni un riallineamento della pressione fiscale tra imprese individuali e società di persone e società a responsabilità limitata, nella misura in cui queste saranno in grado di accedere alla tassazione su base catastale.

Passando ad esaminare l'insieme delle agevolazioni⁴⁶ di cui beneficia il settore agricolo, ai fini IRPEF queste nell'ultimo biennio disponibile (2005-2006) erano pari a circa 600-650 milioni di euro. Esse appaiono decisamente ridimensionate rispetto al triennio 2000-2002 in cui si assestavano su valori di circa il doppio, e attualmente compensate dalle maggiori agevolazioni sugli olii minerali⁴⁷ e sulle agevolazioni contributive sui lavoratori autonomi che hanno avuto dinamica opposta.

La distribuzione di tali agevolazioni, infine, è fortemente sbilanciata a favore delle imprese individuali (INEA annuario 2006), nelle quali rappresentano il 38% del risultato di gestione.

Le agevolazioni quindi costituiscono – cosa non nuova per chiunque abbia avuto modo di saggiare la realtà agricola – una quota importante del complesso degli aiuti di Stato al settore agricolo. Nel solo 2006 questi ultimi sono stati pari a 14,7 miliardi di euro (valori maggiori di circa 1 miliardo di euro sono presenti nel periodo 2002-2005), ripartiti in 10,67 mld per trasferimenti di politica agraria e 4,06 mld di agevolazioni.

Giusto per dare un'idea dell'ordine di grandezza in gioco, in termini percentuali il sostegno al settore agricolo è pari al 54% del valore aggiunto dell'intero settore⁴⁸, o, altrimenti, di poco inferiore all'intero ammontare dei consumi intermedi del settore⁴⁹, mentre il prelievo pubblico in agricoltura (imposte dirette, indirette, contributi sociali e contributi di bonifica) è stato pari a 5,45 miliardi di euro, di cui solo 284 milioni di euro proveniente da imprenditori individuali a determinazione catastale dell'imponibile⁵⁰ (1,04% del valore aggiunto agricolo).

45 La norma è infatti interpretata come incentivo alla costituzione di società tra agricoltori e il passaggio da società per azioni ad altra tipologia è considerato dall'Agenzia delle Entrate manovra esplicitamente di tipo elusivo (risoluzione 177/E del 28 aprile 2008).

46 Le agevolazioni sono distinte in: 1. agevolazioni contributive (datori di lavoro, lavoratori dipendenti e lavoratori autonomi); 2. agevolazioni tributarie (Credito d'imposta per investimenti, IVA, accisa sugli olii minerali, ICI, IRPEF, IRAP).

47 A causa dell'aumento dei prezzi dei prodotti petroliferi appare aumentata anche l'agevolazione sull'acquisto di tali prodotti. La componente fiscale è infatti di tipo proporzionale e quindi l'applicazione di un'esenzione da accisa, o l'applicazione di un'accisa di importo ridotto, comporta a livello complessivo un aumento dell'agevolazione in caso di aumento di prezzo del prodotto.

48 Pari a 27,193 milioni di euro a prezzi di base e valori correnti per l'anno 2006 (INEA annuario 2006)

49 Nell'anno 2006 il valore dei consumi intermedi del settore agricolo, a prezzi correnti, è stato di 18,7 miliardi di euro (Fonte: ISTAT). Il sostegno pubblico nello stesso anno 14,7 miliardi (78,55%).

50 Il complesso delle imposte dirette comprende anche lavoratori dipendenti, imprenditori individuali a determinazione effettiva del reddito, imposte su società di capitali, tipologie giuridiche residuali e INVIM che sarebbero in ogni caso gravati dall'imposta in quanto essa non è determinata su base catastale.

Tabella 3. prelievo in percentuale sui trasferimenti pubblici al settore agricolo anno 2006.

Prelievo pubblico e trasferimenti al settore agricolo	
Contributi sociali	23,53%
Imposte indirette	5,37%
Imposte dirette	6,0%
Totale	34,91%

Fonte: ns elaborazioni su dati INEA.

Da questi pochi dati appare chiaro come l'ammontare del gettito derivante dall'imposizione diretta sul settore agricolo sia pari a circa il 6% dell'intero sforzo che ogni anno viene espletato a sostegno del settore, mentre il prelievo risulti pari a poco più di un terzo del flusso totale di risorse pubbliche in ingresso.

In termini di efficienza di allocazione delle risorse qualcuno potrà domandarsi se sia razionale utilizzare ulteriori risorse per incrementare di qualche milione di euro il gettito di un settore che rimane comunque ancorato ad un livello di trasferimenti che copre oltre la metà del suo valore aggiunto. I più estremisti potrebbero spingere il ragionamento fino a concludere che, eliminare gli aspetti estimativi del catasto e assolvere dall'imposizione sui redditi gli imprenditori agricoli, in fin dei conti rappresenterebbe di sicuro un risparmio di spesa pubblica per la semplificazione della fase di accertamento e gestione degli aspetti catastali, e un incremento di "solo" il 1,9% del complesso degli aiuti di cui attualmente gode il settore⁵¹.

Tra l'altro vale la pena di ricordare che la tanto declamata perequazione fiscale in agricoltura non è risultata poi tale se si pongono a confronto alcune tariffe di qualità e classe a livello regionale (Ceccaroni, Cambi, Voglia e Venzi 1997), riscontrando sperequazioni, anche notevoli, per cui, per salvaguardare il principio di equità fiscale tra i contribuenti, sarebbe opportuno estendere riscontri e verifiche sulla coerenza delle tariffe approvate dalla Commissione Censuaria Centrale.

Di positivo certamente la redazione di bilanci fiscali permetterebbe un comportamento meno distorto degli operatori nei confronti dei fattori di produzione, e l'assoggettamento ad imposta anche del reddito da lavoro manuale autonomo sarebbe un elemento di equilibrio nell'imposizione su settori diversi.

Per quanto invece concerne le attuali tendenze di politica fiscale, in parte già affrontate, la diffusione di studi di settore, e le difficoltà di accertamento sulle dichiarazioni in base a bilanci contabili fanno propendere per un mantenimento di un sistema impositivo di tipo reale quale è il catasto, che potrebbe rappresentare lo "studio di settore" relativamente alle produzioni agroforestali almeno per una quota di contribuenti agricoli compresi tra 1,5 e 2,5 milioni (in funzione della definizione adottata). Gli altri contribuenti residuali che dichiarano RD e RA, pur non esercitando alcuna col-

51 Considerando l'impatto dell'IRPEF relativa ai lavoratori autonomi a determinazione catastale del reddito. Rimangono esclusi tutti i soggetti che pur dichiarando RD e RA non rientrano nella definizione di azienda agricola.

tivazione del fondo, necessitano comunque di un imponibile determinato per via sintetica ed in linea di principio ancorata a concetti patrimoniali. Quanto quest'ultimo potrà essere rappresentato dalle tariffe studiate per determinare l'imponibile derivante da attività agroforestali è un ambito i cui contorni sono tutti da definire.

6. L'UNIVERSO DEI CONTRIBUENTI AGRICOLI

Prima di prendere in considerazione qualsivoglia nuova proposta relativamente alle modalità di imposizione fiscale sul settore agricolo, occorre chiarire meglio quale sia l'universo dei contribuenti coinvolti.

Nel corso degli ultimi anni si sono quantificate le posizioni catastali aperte in oltre 5 milioni con solo riferimento al reddito dominicale, a fronte di un universo nazionale – definito secondo gli standard UE – di 1.728.000 aziende agricole (2,5 milioni secondo la definizione del Censimento Agricoltura 2000). Di queste però, a fini fiscali, solo una parte procede a dichiarare redditi d'impresa, a causa della presenza del limite forfetario sul volume d'affari (7.000 euro in base al comma 1, articolo 4, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, modificativo dell'articolo 34, comma 6, del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633) che esonera dal versamento dell'Iva e da tutti gli obblighi documentali e contabili (fatturazione, registrazione, liquidazione e presentazione della dichiarazione Iva annuale)⁵².

La distonia tra posizioni catastali e imprese è da attribuire all'originaria impostazione secondo cui il catasto tassa il possesso di un bene, implicitamente sovrapponendo il possesso con l'attività di gestione dell'impresa agraria generante reddito imponibile. Si tratta quindi di un connubio – oggi non più scontato – tra tassazione patrimoniale (di tipo reale) e tassazione del reddito d'impresa.

Se il reddito dominicale potrebbe essere equiparato in un qualche modo ad una tassazione patrimoniale per il mero godimento di un bene, il reddito agrario quale reddito da esercizio d'impresa risulta piuttosto lontano dalla realtà in assenza dell'esercizio d'impresa agraria.

Analizzando le periodiche pubblicazioni del Ministero dell'Economia e delle Finanze relative alle dichiarazioni IVA per l'anno 2006⁵³ si rinviene un numero di dichiarazioni di poco inferiore alle 585.000 unità (circa un terzo del totale delle aziende agricole). Queste sono quindi le imprese con volume d'affari superiore alla soglia di esonero o che comunque hanno optato per un regime fiscale speciale (70%) o ordinario (30%) come definiti dall'articolo 34 del DPR sull'IVA⁵⁴.

Alle due classi (regime speciale o ordinario) corrispondono però volumi di affari cumulati opposti alle frequenze relative. Oltre il 60% nel caso ordinario, 40% nel

52 Viene mantenuto l'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture e delle bollette doganali relative agli acquisti e alle importazioni.

53 Anno d'imposta 2005.

54 Anche in presenza di un volume d'affari inferiore alla soglia di esonero può essere conveniente optare per uno dei due regimi di previsti per volumi d'affari superiori, ad esempio in caso di necessità di recupero di crediti IVA relativi ad anni d'imposta precedenti, o più in generale per vantaggi della possibilità di compensazione tra poste di diversa natura.

regime speciale. La curva di concentrazione del volume d'affari (Grafico 3) conferma una realtà particolarmente asimmetrica in cui il 20% dei contribuenti agricoli è responsabile di oltre l'80% del volume d'affari complessivo⁵⁵. Tale asimmetria è spiegata dai dati assoluti (tab. 4) che mostrano come i contribuenti con volume d'affari al di sotto di 20.000 euro siano oltre il 68%, valore che sale all'88% considerando anche la classe successiva con volume d'affari medio pari a 35.000 euro.

La considerazione della soglia di 35.000 euro di volume d'affari può spingere ad un paragone con l'analoga soglia fissata dalla finanziaria 2008 per piccoli imprenditori, lavoratori autonomi e giovani professionisti che potranno scegliere di avvalersi – grazie al regime forfetario di nuova introduzione – dell'esenzione dalle scritture IVA, IRPEF e IRAP.

Da una prima stima (Il Sole 24 Ore – 2 gennaio 2008) oltre 1 milione di imprese prima gravate dagli usuali adempimenti fiscali potranno optare per l'imposizione forfetaria del 20% sui redditi imponibili, beneficiando di una notevole semplificazione amministrativa e esonerando il soggetto pubblico da onerosi accertamenti. Questo cambiamento di rotta per settori da sempre caratterizzati da un'imposizione di tipo personale sulla base di scritture contabili, ricorda l'originaria impostazione catastale adottata sia per non gravare una massa notevole di contribuenti degli oneri amministrativi, sia per eliminare all'origine la difficoltà di accertamenti tributari puntuali su di un numero molto elevato di posizioni di rilevanza minore.

E se un milione di contribuenti "minimi" potranno avvalersi di tale regime semplificato cosa impedisce che anche circa 277.000 imprenditori agricoli (attualmente in regime speciale IVA con un volume d'affari inferiore ai 35.000 euro) possano accedervi, seppur con modalità operative diverse⁵⁶?

Per quelle 1.143.000 aziende⁵⁷ che attualmente risultano in regime di esonero IVA non sembra essere percorribile altra via diversa da un'imposizione di tipo catastale, o comunque di tipo sintetico, stante l'elevata incidenza dell'autoconsumo e dell'abbinamento di redditi da lavoro dipendente e redditi da lavoro agricolo (agricoltura part-time).

Le sole aziende, quindi, che resterebbero escluse (considerando il volume d'affari medio della classe di appartenenza) dai parametri per l'applicazione del regime fiscale semplificato per contribuenti minimi e marginali, ammonterebbero a poco meno di 50.000 (in regime speciale IVA con volume medio d'affari annuo > 35.000,00 euro)

55 Ricordiamo che sono esclusi da questo computo i contribuenti che hanno optato per avvalersi delle agevolazioni previste per il contribuenti con volume d'affari inferiore alla soglia di esonero, e che quindi non hanno presentato dichiarazione IVA.

56 Si ricorda infatti che sono esclusi i seguenti soggetti: a) soggetti hanno effettuato cessione all'esportazione (inclusi il Vaticano e San Marino), b) soggetti che hanno sostenuto spese per lavoro dipendente, c) soggetti che rientrano nei regimi speciali Iva quali l'agricoltura, i tabaccaj, il commercio dei fiammiferi, l'editoria, la gestione di telefonia pubblica, la rivendita di documenti di trasporto pubblico, i giochi e gli intrattenimenti, le agenzie di viaggi, l'agriturismo, le vendite a domicilio gli antiquari e le agenzie di vendita all'asta di oggetti d'arte, d) i contribuenti che effettuano in via esclusiva o prevalente operazioni di cessione di fabbricati e di rivendita di auto.

57 In accordo con la definizione di universo adottata da EUROSTAT.

Tabella 4. Contribuenti e volume d'affari operanti in agricoltura per classi e regime IVA.

Classi di volume d'affari (in euro)	Numero contribuenti	Contribuenti %	Volume d'affari (000 euro)	Volume affari medio (000 euro)
Regime Speciale				
minore di zero	116	0.03%	-891	-8
Zero	18.863	4.42%	0	0
da 0 a 2.580	36.427	8.53%	55.820	2
da 2.580 a 10.330	148.988	34.91%	895.850	6
da 10.330 a 20.660	86.122	20.18%	1.272.097	15
da 20.660 a 61.970	86.385	20.24%	3.044.410	35
da 61.970 a 185.920	35.477	8.31%	3.594.265	101
da 185.920 a 309.870	6.702	1.57%	1.593.091	238
da 309.870 a 516.460	3.875	0.91%	1.529.681	395
da 516.460 a 1.000.000	2.266	0.53%	1.577.457	696
da 1.000.000 a 2.700.000	1.144	0.27%	1.795.253	1.569
da 2.700.000 a 5.164.570	230	0.05%	837.956	3.643
da 5.164.570 a 7.000.000	64	0.01%	384.400	6.006
da 7.000.000 a 15.000.000	87	0.02%	877.170	10.082
da 15.000.000 a 40.000.000	38	0.01%	860.535	22.646
oltre 40.000.000	18	0.00%	1.784.180	99.121
TOTALE regime speciale	426.802		20.101.275	
Regime Normale				
Agricoltura, allevamento, caccia	152.763		29.855.374	195
Silvicoltura, utilizzo aree forestali	5.233		521.814	100
TOTALE regime normale	157.996		30.377.188	

Fonte: ns elaborazioni su dati Ministero dell'Economia e delle Finanze – anno d'imposta 2005.

Tabella 5. Numero di posizioni iva aperte per settore di attività.

Settore di attività	Num. Dichiarazioni iva
Industria alimentare	74.112
Alberghi e ristoranti	316.140
Sanità e assistenza sociale	150.028
Attività immobiliari	249.266
Costruzioni	688.213
Agricoltura con volume affari > 35.000 euro	207.897

Fonte: ns elaborazioni su dati Ministero dell'Economia e delle Finanze – anno d'imposta 2005.

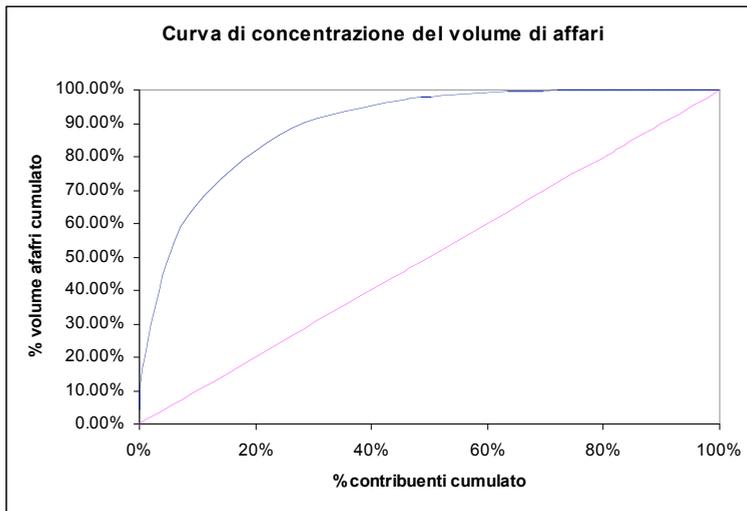


Grafico 3. Concentrazione del volume di affari per numero di aziende. Fonte: ns elaborazione su dati Ministero dell'Economia e delle Finanze

cui si sommano le 158.000 già in regime normale iva e presumibilmente pronte ad una tassazione a bilancio⁵⁸.

Il loro ammontare (tabella 5) non appare troppo difforme dalla numerosità presente in altri settori, e in linea con quanto in passato evidenziato da altri autori (Ribaudò 1995, 2001; Abbozzo 1984) che quantificavano in 300.000 le aziende che avrebbero potuto passare ad una fiscalità su base contabile.

E qui si ripresenta di nuovo l'annoso problema di identificare nel quadro della polverizzazione strutturale italiana quali siano effettivamente le combinazioni da considerare aziende agricole e quali invece da considerare solo corollari ad una moltitudine di esigenze di varia natura che insistono sui fattori produttivi agricoli.

Il problema, d'altro canto, può anche essere esaminato sotto un'altra ottica, più volte ripresa in letteratura (Barberis C. 1977; Barbero 1982, Loseby e De Cicco 1999) circa la definizione di imprenditore agricolo in relazione alle caratteristiche dimensionali dell'azienda condotta e professionali del soggetto coinvolto. Con riferimento a quest'ultimo aspetto i recenti sviluppi della definizione di imprenditore hanno mantenuto una diversificazione dell'esercizio dell'impresa agraria dalle altre attività (in primo luogo quella commerciale) in funzione della continuità, stabilità e abitudine dell'esercizio.

Che l'attività agricola godesse di una fattispecie autonoma era evidenziato da vari elementi, in primo luogo è da ricordare come essa, se esercitata in via non prevalente, non figuri tra le attività incompatibili con i rapporti di lavoro pubblico⁵⁹, posizione richiamata anche dal Dipartimento della Funzione Pubblica con parere espresso in data 18 marzo 1998, a differenza dell'attività commerciale ancorché esercitata in via occasionale.

58 Per questa tipologia di aziende non è disponibile la distribuzione per classi di volume di affari.

59 Art. 60 D.P.R. n. 3 del 10/1/57 e art. 58 del D. Lgs. n. 29 del 1993 e succ. modifiche ed integrazioni.

In questa linea appare inquadrarsi l'ultimo provvedimento in materia: il d.lgs. 99 del 2004 che ha introdotto la figura dell'imprenditore agricolo professionale, per il quale la professionalità è garantita dalla sussistenza di due requisiti: prevalenza del tempo impiegato nell'attività e prevalenza del reddito percepito.

Ai nostri fini la distinzione tra attività occasionale e prevalente non è secondaria, in quanto concerne la definizione di attività d'impresa e la sua relativa imposizione fiscale. Se infatti la definizione di imprenditore professionale è utilizzata a fini della fruizione di determinate agevolazioni (tributarie, creditizie, ecc.) essa produce strane estensioni della sua interpretazione. Ciò fondamentalmente poiché la prevalenza del reddito è in termini relativi e quindi potrebbe – in linea di principio – essere considerata professionale una attività agricola che pur esercitata esclusivamente dia luogo essenzialmente a prodotti destinati all'autoconsumo. Viceversa un'attività agricola esercitata in via non prevalente dovrebbe configurarsi di dimensioni via via più consistenti in presenza anche di altre fonti di reddito (anche da lavoro autonomo, da partecipazioni, d'impresa, ecc.).

La conseguenza è che un imprenditore sia definito professionale non in base alle caratteristiche dell'attività agricola che esercita, ma in termini relativi al complesso di attività esercitate e di redditi percepiti.

Tale casistica amplifica le perplessità laddove l'individuazione professionale sia utilizzata a scopi fiscali, ad esempio introducendo la tassazione a bilancio per i soli imprenditori professionali. Come considerare il reddito d'impresa in presenza di una quota consistente di autoconsumo? Gli usuali metodi contabili non potrebbero rilevare tale quota se si riferissero ai soli ricavi di vendita, mentre i redditi catastali ne tengono conto facendo ancora riferimento alla definizione di produzione lorda vendibile⁶⁰.

Infine, pare necessario citare l'incongruenza che nasce dall'individuare le caratteristiche di professionalità sulla base delle componenti reddituali, adottando ai fini delle imposte le risultanze catastali, mentre ai fini della professionalità la redditività agricola è calcolata sulla base di bilanci simili a quelli civilistici⁶¹, affermando implicitamente la valenza esclusivamente figurativa dei valori catastali⁶².

7. LE IPOTESI DI REVISIONE DEGLI ESTIMI CATASTALI

Alla luce di quanto esposto emerge un forte ed evidente carattere duale del catasto: da un lato inventario dei beni immobili e dei relativi possessori, con finalità fiscali volte alla determinazione della base imponibile agricola ai fini IRPEF e verso la quale presenta segni di scollamento rispetto alle odierne condizioni del settore primario nazionale; dall'altro lato riferimento per la determinazione di numerose altre imposte e

60 Per approfondimenti si veda Muleo (2005).

61 Essendo materia di competenza regionale, ogni amministrazione ha predisposto appositi modelli, dai quali emergono differenze, talvolta macroscopiche. Spesso si fa riferimento al reddito da lavoro agricolo includendo in esso gli aiuti di natura pubblica e il reddito d'impresa agricola (e.g. Regione Sardegna).

62 Come peraltro confermato anche dalla giurisprudenza. Cfr. Pretura di Mantova sentenza n. 104 del 27 ottobre 1998, in Muleo, *op. cit.*

oneri di varia natura a carico non solo dei soggetti operanti in agricoltura, ma di tutti i soggetti passivi d'imposta.

Relativamente al primo aspetto è fondamentale valutare come il presupposto impositivo degli immobili sia la loro “[...] iscrizione [...] nel catasto terreni o nel catasto edilizio urbano” (art. 25 TUIR). Gli aspetti geometrici debbono quindi garantire che l'inventario dei beni immobili iscrivibili sia una fedele rappresentazione della realtà immobiliare.

Purtroppo non è così, e pur non essendo esperti della materia riportiamo semplicemente alcune considerazioni di ordine generale. La rappresentazione topografica degli oggetti inventariali, è stata realizzata, nella stragrande maggioranza dei casi tra il 1886 e il 1950. La cartografia catastale consiste in 8.800 quadri di unione, 288.000 fogli di mappa che raffigurano circa 69,4 milioni di particelle⁶³. Tale cartografia non è stata mai rinnovata, anche se dal 1960 è stata considerata cartografia ufficiale dello Stato (legge n. 68 del 02 febbraio 1960).

Da un'indagine compiuta dalla Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali è risultato che circa un quarto di queste mappe non è più in grado di rappresentare adeguatamente la realtà geometrica del suolo e quindi dovrebbero essere nuovamente rilevate.

Le mappe restanti che, tutto sommato, rappresentano adeguatamente il territorio hanno subito l'insulto del tempo (hanno, mediamente, 90 anni di età) e il deterioramento conseguente all'insieme delle operazioni di conservazione su esse compiute (inserimento di nuove linee dividenti, cancellazione – per abrasione – di altre, iscrizione di nuovi numeri di particelle, ecc.).

Il mancato aggiornamento cartografico comporta anche il mancato aggiornamento degli altri atti in particolare quando le variazioni da introdurre in catasto sono correlate a mutamenti della geometria del terreno. Persistendo nel non aggiornare le mappe catastali diventa sempre più concreta la prospettiva di avere una realtà documentale diversa dalla realtà oggettiva e quindi sempre più inutile.

Per ovviare a queste difficoltà si è proceduto alla realizzazione del Catasto “numerizzato” e cioè alla memorizzazione, su supporto magnetico, dei punti notevoli delle particelle in modo tale che i calcolatori siano in grado, con software opportuno, di riprodurre la forma della particella e calcolarne la superficie. E così operando si è scoperto le *superfici catastali* calcolate dai topografi, come era prevedibile, spesso divergono da quelle valutate dagli elaboratori.

A monte, nel Catasto Terreni, ci sono criticità topografiche dovute alla precisione degli strumenti topografici del tempo in cui è stato realizzato, alle procedure utilizzate, al fatto che mentre al momento della prima rilevazione la determinazione dei confini delle aziende è avvenuta con il massimo della precisione allora possibile (si attendeva come imminente la legge che doveva regolamentare la probatorietà del Catasto), i confini interni delle particelle sono stati rilevati con metodi alquanto approssimati.

Altri problemi sono insorti quando alcune mappe redatte alla scala 1:4.000 sono state trasformate in mappe scala 1:2.000 usando, per risparmiare, cottimisti inesperti.

63 Fonte: Agenzia del Territorio: Una risorsa per il Paese (luglio 2008).

Da queste considerazioni emerge l'impressione che, per avere una cartografia adeguata (per una idonea descrizione della base fisica delle valutazioni inerenti gli imponibili) sia necessario rinnovare il bagaglio delle mappe, cosa che si è preferito non fare in passato ricorrendo alla soluzione dei punti fiduciali, i quali, se possono risolvere qualche problema localmente, certamente non sono la soluzione del problema. Mancano al catasto quelle officine topografiche deputate alla manutenzione del materiale topografico che sole potrebbero risolvere il problema.

Gli aspetti geometrici però, soprattutto per quanto riguarda i terreni, si intrecciano con quelli estimativi. Il grado di frazionamento della superficie catastale (particelle) è molto notevole e per limitarlo dovrebbe essere proposto una nuova qualificazione e classificazione che miri ad una drastica riduzione del numero delle qualità e delle classi. Ma una tale operazione si può inquadrare solo all'interno di un'opera organica di revisione di tutti gli aspetti del Catasto terreni, ivi compresi quelli estimativi, per i quali non sembra ancora pronta una soluzione definitiva, nonostante le motivazioni politiche che giustificavano l'uso ed il persistere di una bassa imposizione di tipo reale in agricoltura (a fronte di un sistema fiscale imperniato sull'imposizione personale vigente per il resto del mondo produttivo) si siano indebolite offrendo il fianco ad accuse di sperequazione sociale che il più delle volte hanno equivocato l'imposizione catastale con l'imposizione esclusiva sul settore agricolo.

D'altro canto il sistema d'imposta di tipo personale implica un indispensabile processo di accertamento la cui complessità, onerosità, e limitata efficacia hanno spinto il legislatore ad adottare strumenti sintetici di verifica (o addirittura determinazione) della base imponibile.

Varie ipotesi di lavoro sono state profilate, in alcuni casi da tempo, per una riquilibratura degli aspetti estimativi catastali.

Il filone più provocatorio prevede la completa abolizione dell'imposizione diretta in agricoltura. La semplificazione che ne risulterebbe sarebbe notevole mentre il flusso di risorse verso il settore agricolo, come precedentemente discusso, non subirebbe variazioni superiori ai 2 punti percentuali. Dal punto di vista geometrico l'abolizione delle qualità di coltura e delle classi porterebbe ad una rappresentazione cartografica esclusivamente dei confini derivanti dalle combinazioni dei diversi titoli di possesso con le ditte intestatarie. Se dal lato del gettito globale IRPEF poco sarebbe modificato, verrebbero del tutto a mancare le basi imponibili per un elevatissimo numero contribuenti e molte imposte indirette e altri tributi, la cui incidenza non è detto sia trascurabile⁶⁴.

Tale ipotesi, anche se affiancata da altre proposte che ipotizzano l'adozione – prevalentemente di bilanci contabili – per le imprese agricole oltre un determinato livello di volume d'affari, risulta poco percorribile, sia per motivi etici che per motivi di perequazione fiscale.

64 Per l'ICI verrebbe a mancare una percentuale di gettito compresa tra il 2 ed il 3% (Guazzone 2004). La percentuale sale al 5% se si includono le aree fabbricabili. Non vi sono dati disaggregati tra terreni, aree fabbricabili e terreni agricoli per le altre imposte indirette, ma si presume che almeno un'analogha quota di gettito perso sarebbe a carico delle imposte ipotecarie, catastali e di registro.

Una linea di pensiero alternativa, ma sempre favorevole alla semplificazione spinta degli aspetti estimativi, è quella di abbandonare le tariffe di RD e RA così come sono concepite per sostituirle con un indice di redditività da utilizzare per ripartire il reddito imponibile derivato dai conti macroeconomici e disaggregato su base provinciale o con maggiore grado di dettaglio in funzione di quanto permettano i dati ISTAT di contabilità nazionale. L'indice così individuato potrebbe basarsi su caratteristiche di tipo fisico (altimetria, pendenza, ecc.) in larga parte rilevabili in modo automatico con le tecnologie attualmente disponibili, similmente a quanto già proposto dai contributi del gruppo di studio coordinato da Colombo (2000).

L'imponibile così ottenuto sarebbe però variabile di anno in anno, calcolato dalle amministrazioni finanziarie, e andrebbe comunicato ai contribuenti per ciascun anno d'imposta, cosa non certo di immediata soluzione. Altro limite consiste nel fatto che da tali calcoli il reddito imponibile sarebbe comprensivo anche di quelle voci che attualmente non sono comprese nella base imponibile (lavoro autonomo) o sfuggono all'accertamento (lavoro sommerso) e che finirebbero per aggravare il carico d'imposta sui soggetti passivi residui. Inoltre vi è il problema della disaggregazione del reddito imponibile complessivo costituito da redditi da capitale e da lavoro autonomo (intellettuale + manuale). Un imponibile non disaggregato finirebbe per applicare a fonti diverse di reddito medesime aliquote. Infine il carico fiscale generato dall'insieme delle aziende agricole si scaricherebbe anche su quei soggetti che non contribuiscono alla generazione dell'imponibile agroforestale semplicemente perché non sono agricoltori. Stessa sorte subirebbero le realtà imprenditoriali agricole che non produrrebbero imponibile per motivi contingenti (aziende in costituzione, aziende colpite da avversità, ecc.) e che oggi fanno comunque fronte all'imponibile catastale esclusivamente per gli aspetti di semplificazione amministrativa che comportano e del basso carico fiscale connesso.

Un terzo gruppo di ipotesi prevede invece soluzioni che mantengano le tariffe catastali attraverso una loro rivisitazione in funzione della quale si delineano più alternative.

La prima potrebbe essere una semplificazione molto drastica delle qualità di coltura, con la definizione di conti colturali non più su aziende tipo ma su particelle tipo, come era originariamente prima della seconda revisione generale degli estimi. Il primo problema da affrontare in questo caso sarebbe la ripartizione di porzioni di costi fissi aziendali, dei redditi da allevamenti (poco connessi alla superficie), e la grande incognita rappresentata dalle attività connesse.

Di una certa utilità potrebbero essere le metodologie attualmente utilizzate per la definizione degli studi di settore nelle altre attività economiche. Di pari passo andrebbe però ampliato il ventaglio delle deduzioni fuori tariffa per tenere nel dovuto conto quelle realtà territoriali che hanno necessità di obiettivi elementari di riduzione dell'imponibile. È il caso delle zone interessate da vincoli ambientali (parchi, ZPS, SIC, ecc.) che incidono radicalmente sulla possibilità di ricavare redditi dalle normali pratiche agricole, dei vincoli archeologici, di particolari zone marginali in cui l'agricoltura è produzione congiunta di beni privati e beni ambientali⁶⁵, un settore ancora tutto da sviluppare con urgenza stanti i conflitti tra esternalità.

65 A questo riguardo non mancano opinioni di segno opposto (Muleo 2005).

Utili a tal fine potrebbero essere le rilevazioni della rete di contabilità agraria che già procede – tramite l'indagine RICA-REA – ad introdurre un sistema europeo dei conti nazionali del settore agricolo (SEC/95) per tramite della rete di rilevazione contabile europea (FADN). I dati rilevati sono utili a quantificare gli ordini di grandezza della redditività delle diverse colture, informazione che, elaborata tramite i dati contabili aziendali (scheda CEE), già attualmente viene trasmessa dalla Commissione Europea. I dati, raccolti su un campione casuale di circa 20.000 aziende agricole per le quali sono rilevate numerose variabili (dai dati fisici a quelli contabili e di natura extracontabile) estratte dall'universo con un disegno di campionamento stratificato, forniscono le informazioni di base sui risultati economici dell'attività aziendale e consentono di stimare le principali variabili secondo schemi concettuali analoghi a quelli adottati per l'analisi dei risultati economici delle imprese operanti nei settori dell'industria e dei servizi.

Nel solco della rivisitazione delle tariffe catastali si colloca anche l'alternativa che propone di diversificare i redditi dominicali e agrari. I primi potrebbero essere mantenuti per rappresentare – per analogia con altre forme impositive – il reddito da capitale, mentre il reddito agrario rappresenterebbe la misura della redditività delle attività autonome di coltivazione ed allevamento. Quest'ultima poi potrebbe essere di tipo esclusivamente forfetario per quelle realtà minimali in cui il ruolo dei terreni è esclusivamente accessorio a fabbricati, destinato all'autoconsumo o a scopi ricreativi. Gli imponibili catastali troverebbero un ruolo per le realtà comprese tra quelle minimali e quelle che rientrano entro determinate soglie di volume d'affari, mentre per valori maggiori appare logico confluire nelle modalità di determinazione a bilancio.

Le soglie di volume d'affari per analogia con altri provvedimenti potrebbero essere dell'ordine di 30-35 mila euro. Oltre tale soglia l'introduzione del bilancio contabile porterebbe senz'altro elementi di perequazione dal lato della tassazione dei redditi da capitali, non scardinerebbe le altre imposte e oneri di varia natura che fanno perno sui redditi catastali, e renderebbe più flessibile e meno distorta la gestione delle attività di produzione agricola rispetto alle altre realtà produttive.

Un ultimo gruppo di ipotesi prevede il passaggio da un catasto di redditi ad un catasto di valori, funzionale prevalentemente ad un utilizzo a livello di imposte patrimoniali (i redditi potrebbero essere comunque derivati tramite l'applicazione di saggi di redditività). Certo, la realtà territoriale italiana si presenta particolarmente articolata, ma i recenti provvedimenti che hanno incentivato l'emersione dei reali importi di compravendita dei beni immobili negli atti di trasferimento possono contribuire, se non alla definizione di un quadro dettagliato, almeno ad una valutazione di massima che in termini prudenziali potrebbe essere utilizzata a base delle imposte patrimoniali, senza dover obbligare a elucubrazioni metodologiche per la capitalizzazione dei redditi dominicali.

I valori dei terreni, infine, molto spesso sono lievitati per effetto di componenti esterne alla produzione agricola in senso stretto. In primo luogo si possono citare le componenti di domanda non agricola che generalmente, avendo una capacità di spesa maggiore, incidono sul valore dei terreni spingendoli oltre un ragionevole rapporto redditività/valore. In seconda battuta si possono ricordare come i premi comunitari abbiano finito per essere incorporati nel valore dei fattori fissi di produzione (in primo

luogo i terreni) alterando il nesso tra soggetto che percepisce l'integrazione di reddito e soggetto passivo in capo a cui ricade il presupposto dell'imposta patrimoniale.

Infine per completezza di analisi occorre citare l'impatto che hanno attualmente le stime sul lavoro sommerso in agricoltura. Il mancato gettito di imposte dirette e relativo agli oneri sociali ammonta a quasi mezzo miliardo di euro. Il fenomeno è particolarmente pervasivo della realtà agricola e trova riscontri sullo stesso ordine di grandezza solo nell'aggregato relativo ai pubblici esercizi, commercio, riparazioni e trasporti. Seguono con valori percentuali pari alla metà il settore delle costruzioni e dei servizi domestici presso le famiglie.

Un'azione di recupero di tale mancata imposta, seppur di non facile attuazione, potrebbe contribuire a rendere meno invisa la posizione fiscale degli agricoltori.

8. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Il presente lavoro ha preso spunto dal dibattito che da tempo investe il catasto terreni che, a differenza di quello fabbricati, ancora non ha imboccato alcuna via di revisione. Il dibattito è acceso per via degli interessi delle parti coinvolte, sia sul fronte pubblico sia su quello dei contribuenti sia infine di quanti paiono intravedere un fisco dalle armi smussate nel settore agricolo.

È indubbio come i dati catastali abbiano ormai raggiunto un grado di diffusione nel contesto fiscale nazionale che fa difficilmente intravedere una soluzione che ne possa fare a meno.

Gli imponibili catastali che dovevano servire solo per la determinazione delle imposte dirette relative alle attività produttive agricole sono stati via via impiegati come base imponibile di una miriade di imposte non legate al mondo agricolo ma trasversali all'universo dei contribuenti e alcune di esse non sono affatto coerenti con i principi che sono alla base del calcolo delle tariffe.

I contribuenti degli altri settori produttivi che, negli ultimi 30 anni, hanno dovuto subire un fisco basato sull'imposizione personale, lamentano la bassa pressione fiscale esercitata sul settore primario per via di tariffe catastali (retaggio di una imposizione reale) esageratamente basse che rendono marginale il contributo del gettito fiscale agricolo sul totale nazionale.

È tuttavia un dato di fatto che i contribuenti sottoposti ad un'imposta personale sulla base di bilanci contabili hanno nel tempo sviluppato meccanismi adattativi e hanno posto in essere procedimenti di elusione ed evasione (sconosciuti al settore agricolo i cui imponibili sono determinati con modalità del tutto rigide). Ciò ha portato ad una oggettiva impossibilità di procedere all'accertamento di un imponibile verosimile a carico talune fasce di contribuenti ed è stato necessario, per il soggetto pubblico, l'impiego di misure di accertamento di tipo sintetico e di provvedimenti di condono fiscale.

A quanti richiedono a gran voce l'estensione del sistema contabile anche sui grandi numeri dell'agricoltura, è tuttavia necessario far notare che i flussi di risorse che il soggetto pubblico impiega per il sostegno al settore agricolo sono di gran lunga superiori al potenziale gettito, e che addirittura l'abolizione del tutto dell'imposizio-

ne diretta non rappresenterebbe che un marginale incremento delle agevolazioni attualmente a beneficio del settore. Un oneroso rinnovamento dell'architettura fiscale in agricoltura sarebbe quindi poco ragionevole in termini di efficienza di allocazione delle risorse pubbliche.

Tuttavia il catasto, così come si presenta oggi, presta il fianco a critiche, non solo per le accennate asimmetrie con gli altri settori produttivi, ma anche per le evidenti sperequazioni interne tra contribuenti. L'imponibile derivante dall'applicazione delle tariffe catastali deriva da valutazioni fatte in ottemperanza a principi di politica economica oggi forse da rivedere, e riferite ad un contesto economico che ha poco in comune con i tratti attuali delle produzioni agroforestali.

Il dualismo, da tempo evidente nel nostro Paese, si va esacerbando per effetto delle difficoltà sempre maggiori nel perseguire in condizioni di marginalità un reddito che pure è assoggettato ad imposta. Il ruolo multifunzionale dell'agricoltura, la presenza di un articolato quadro di vincolistica di varia natura, la diffusione di attività prima sconosciute (servizi ricreativi, servizi di accoglienza, produzioni tipiche, produzioni biologiche, produzione di materie prime per biocarburanti, attività connesse prima impensabili, ecc.) richiedono una ridefinizione della base imponibile.

Altre criticità emergono laddove imponibili catastali ottenuti sulla base di bilanci derivanti dall'attività di coltivazione sono estesi a soggetti che non sono coinvolti in coltivazioni agro-forestali semplicemente perché abbandonati, utilizzati a scopi ricreativi, pertinenze di altri immobili, in attesa di variazioni di destinazione, ecc.

Nonostante le difficoltà che il Catasto ha nel rappresentare una realtà agricola multiforme, la macchina catastale è continuamente gravata da nuove responsabilità derivanti dall'estensione della imposizione su base catastale a realtà prima estranee. Tutto ciò se da un lato conferma la fiducia del soggetto pubblico nel catasto terreni in dote all'Agenzia del Territorio, tuttavia ne fa risaltare ancor più le smagliature e la necessità di una profonda rivisitazione, tanto degli aspetti estimativi che di quelli geometrici che sono funzionali ai primi.

Ogni ipotetica revisione deve partire però da ciò che si vuole sia il compito perseguito dall'istituzione catastale. In particolare se il catasto deve essere lo studio di settore per le imprese agricole allora occorre domandarsi a quale universo di riferimento deve essere indirizzato.

È indubbio che tra i titolari di imponibili catastali abbiamo un gran numero di proprietari che o non sono coltivatori (3 milioni circa) o hanno piccolissimi volumi d'affari e grandi quote di autoconsumo (1,5 milioni circa). Per essi i redditi dominicali rappresentano prevalentemente una tassazione di tipo patrimoniale in quanto il possesso dei terreni è svincolato dall'esercizio di un'attività agricola in continuo confronto con il mercato.

Per queste realtà si potrebbe o ricorrere ancora agli imponibili catastali, opportunamente ridefiniti, o alternativamente ricorrere a forme di imposizione forfetaria così come si fa per i contribuenti "minimi" degli altri settori.

Le imprese che producono redditi significativi, superiori una certa soglia – per analogia con altri settori produttivi, anche per garantire una dinamicità di gestione – potrebbero essere utilmente tassate a bilancio senza appesantire eccessivamente né

gli apparati pubblici di accertamento né i contribuenti già coinvolti in adempimenti burocratici/fiscali prossimi a quelli delle imprese artigianali e/o industriali.

BIBLIOGRAFIA

- Abbozzo P. (1984). “Fiscalità e catasto”, atti del XX Convegno di studi SIDEA, Trento.
- Antonietti A. (1985). “L'accertamento fiscale dei redditi dei terreni: aspetti economico-estimativi ed applicativi – la stima della redditività imponibile dei terreni”, atti del XV incontro CESET, Viterbo.
- Barberis C. (1977). “Tre o sette milioni di attivi agricoli? Paradossi dell'occupazione a mezzo tempo”, *Rivista di Economia Agraria*, n. 3.
- Barbero G., “Quante sono le aziende agricole italiane?”, *Rivista di Economia Agraria*, n. 2, 1982.
- Berliri L.V. (1949). *L'imposta di ricchezza mobile. Incontri e scontri di dottrina e di giurisprudenza*, Milano.
- Cappelletti A., Venzi L. (1985). “L'analisi delle metodologie di determinazione dell'INVIM”, atti del XV incontro CESET, Viterbo.
- Cecaroni Cambi Voglia G. L., Venzi L. (1997). “Una verifica della perequazione fiscale in agricoltura”, *Rivista di Politica Agraria*, n. 3,
- Coletta A., Carbone F. (2007). “Profili economico-estimativi delle indennità natura 2000 previsti dall'Art. 46 Reg. 1698/2005 per il settore forestale”, contributo presentato al XXX convegno CESET – Ferrara.
- Coletta A., Venzi L. (1999), “Ricomposizione Fondiaria: sviluppo e temi di riflessione”, *Rivista di Politica Agraria*, n. 6.
- Colombo G. (2000), “Catasto Terreni: struttura attuale, principale normativa e problemi di utilizzazione”, Seminario INEA – DIPARTIMENTO DEL TERRITORIO – Problematiche connesse alla revisione del catasto terreni ed ipotesi di lavoro – Roma 12 dicembre 2000.
- Cristofaro A. (2000). “Catasto ed agricoltura: un confronto tra l'Italia ed i principali Paesi europei”, Seminario INEA – DIPARTIMENTO DEL TERRITORIO – Problematiche connesse alla revisione del catasto terreni ed ipotesi di lavoro – Roma 12 dicembre 2000.
- De Rosi G., Iovine A. (2002). *Il catasto edilizio urbano*, Esselibri S.p.A., Napoli.
- Einaudi L. (1942). *La terra e l'imposta*, Torino (ristampa 1974).
- Gallerani V. (1985). “L'accertamento fiscale dei redditi dei terreni: aspetti economico-estimativi ed applicativi – Metodi di valutazione e procedure di accertamento”, atti del XV incontro CESET, Viterbo.
- Giavi Langosco J. (1990), “Intoccabili in campo”, *Il Mondo*, n. 23-30, aprile.
- Guazzone F. (2004). “Patrimonio edilizio: composizione, dislocazione e tassazione”, *Consulente Immobiliare*, n. 723.
- INEA (2007). *Annuario dell'agricoltura italiana – volume 2006*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli.

- Iovine A. (2000). “Le ipotesi di revisione degli estimi a normativa costante, Seminario INEA – DIPARTIMENTO DEL TERRITORIO – Problematiche connesse alla revisione del catasto terreni ed ipotesi di lavoro – Roma 12 dicembre 2000.
- Istat (2004). *La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali*. Anno 2002, 5 Ottobre, Conti nazionali- statistiche in breve, 2004.
- Istat, *La misura dell'occupazione non regolare nelle stime di contabilità nazionale Anni 1980-2005*, Conti nazionali- statistiche in breve.
- Loseby M., De Cicco A. (1999). “Quante sono le aziende agroalimentari in Italia?”, *Rivista di Politica Agraria*, n. 3.
- Lunelli R. (2003). “L'elusione Tributaria”, *Il fisco*, n. 38.
- Medici P., Ribaudò F., Tagliaferri F. (1991). *Il Catasto Terreni*, Confagricoltura – Roma.
- Muleo S. (2005). *Impresa Agraria e imposizione reddituale*, Giuffrè,
- Nuzzolo A., La Commara U. (2002). “Elusione fiscale”, *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 2.
- Porcaro L. (1998). L'imposizione sui redditi dell'impresa agricola – Profili ricostruttivi, Università degli Studi di Napoli “Federico II”, Dottorato di ricerca in Diritto tributario delle imprese (VII Ciclo) Tesi di Dottorato.
- Povellato A. (1997). *Il mercato fondiario in Italia*, INEA.
- Ribaudò F. (1995). “Fisco ed agricoltura”, *Rivista di Politica Agraria*, Volume 13, fascicolo 3.
- Ribaudò F. (2001). “Ipotesi per una revisione generale del Catasto terreni”, *L'Informatore Agrario* n. 42: 33.
- Ripa G. (2005). “L'elusione fiscale dalle origini alla riforma”, Università degli Studi di Macerata, monografia del Dipartimenti di Istituzioni Economico e Finanziarie.
- Rizzi P.L., Pierani P.P. (2007). *Agrefit. Ricavi, costi e produttività dei fattori nell'agricoltura delle regioni italiane (1951-2002)*, Franco Angeli.
- Schifani C. (1985). “La stima dei valori immobiliari a fini fiscali: aspetti metodologici ed applicativi”, atti del XV incontro CESET, Viterbo.
- Vanz G. (2002). “L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica”, *Rassegna Tributaria*, n. 5.