

ANNO LXXXIX - 2022 NUOVA SERIE A - N. 73,1-2-3-4

STVDI VRBINATI

DI SCIENZE GIURIDICHE, POLITICHE ED ECONOMICHE



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI URBINO

STVDI VRBINATI

Rivista trimestrale di Scienze Giuridiche, Politiche ed Economiche

INDICE-SOMMARIO del fascicolo 1-2-3-4

INTRODUZIONE	5
IN RICORDO DI ROBERTA RINALDI	7
TOMMASO ARRIGO, <i>Il contratto di rete per le PMI</i>	9
ERNESTO-MARCO BAGAROTTO, <i>La famiglia e la riforma dell'IRPEF</i>	27
FRANCESCA MARIA CESARONI, <i>Le imprese familiari e la sfida del COVID</i>	45
GIANGIACOMO D'ANGELO, <i>I redditi da attività agricole connesse: per una lettura del requisito della prevalenza in termini anche qualitativi</i>	63
LORENZO DEL FEDERICO, <i>La riforma dell'Irpef tra crisi del sistema ed abbandono dei modelli teorici: note a margine dei lavori parlamentari della XVIII legislatura</i>	91
PAOLO LIBERATI, <i>Problemi di equità orizzontale e verticale nell'imposta personale sul reddito</i>	119
GIUSEPPE MARINI, LIVIA SALVINI, <i>Tassazione di genere, lavoro femminile e delega fiscale</i>	135
ANDREA MONDINI, <i>Spunti critici sulla tassazione dei redditi di lavoro nel progetto di riforma tributaria della XVIII Legislatura</i>	167
PAOLO POLIDORI, DESIREE TEOBALDELLI, <i>Effetti redistributivi e possibili scenari futuri della riforma dell'Irpef e dell'assegno unico universale</i>	197
ELISABETTA RIGHINI, <i>Le PMI e la crisi sanitaria del 2020: profili finanziari</i>	217
FILIPPO RICCI, <i>Il trust quale strumento di passaggio generazionale: problematiche fiscali</i>	259
FRANCESCA STRADINI, <i>La fiscalità del passaggio generazionale delle PMI: problematiche e prospettive</i>	275
PAOLO PASCUCCI, <i>L'organizzazione del lavoro delle piccole e medie imprese dopo la pandemia</i>	287

Direttore scientifico: Marco Cangiotti

Direttore responsabile: Anna Tonelli

Comitato direttivo: Ulrico Agnati, Paolo Polidori, Cesare Silla

Comitato scientifico: Andrea Aguti, Gian Italo Bischi, Alessandro Bondi, Licia Califano, Piera Campanella, Antonio Cantaro, Luigino Ceccarini, Francesca Maria Cesaroni, Massimo Ciambotti, Laura Di Bona, Ilvo Diamanti, Andrea Giussani, Matteo Gnes, Rossella Laurendi, Andrea Lovato, Fabio Musso, Paolo Pascucci, Igor Pellicciari, Tonino Pencarelli, Elisabetta Righini, Giuseppe Travaglini, Elena Viganò

Redazione: Monica De Simone (coordinamento), Maria Luisa Biccari, Edoardo Alberto Rossi

Direzione e redazione: Dipartimento di Economia, Società, Politica (DESP), via Saffi 42, Urbino - Dipartimento di Giurisprudenza (DIGIUR), via Matteotti 1, Urbino

Autorizzazione presso il Tribunale di Urbino del 22 Settembre 1950 n. 24

La pubblicazione della rivista ha avuto inizio dal 1927

Stampa: Maggioli Spa - Santarcangelo di Romagna (RN)

ANNO LXXXIX - 2022

NUOVA SERIE A - N. 73,1-2-3-4

STVDI VRBINATI

DI SCIENZE GIURIDICHE, POLITICHE ED ECONOMICHE



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI URBINO

GIANGIACOMO D'ANGELO *I redditi da attività agricole connesse: per una lettura del requisito della prevalenza in termini anche qualitativi*

ABSTRACT

L'individuazione della "prevalenza" nelle attività connesse rappresenta uno dei punti problematici nella disciplina civilistica e fiscale dell'impresa agraria. Nel campo fiscale, e in particolare ai fini Irpef, l'approccio utilizzato dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza è di tipo quantitativo e, a seconda delle tipologie di attività, si utilizzano come unità di misura della prevalenza i volumi o il valore/costo dei prodotti utilizzati, oppure i ricavi realizzati nello svolgimento dell'attività connessa. Tuttavia, se si considera che le attività connesse rappresentano in molti casi un elemento di modernizzazione ed evoluzione dell'attività agricola, sarebbe opportuno considerare elementi ulteriori, di tipo qualitativo, nel giudizio di prevalenza.

Defining the "prevalence" of traditional agricultural activities over other agricultural related activities is a central issue in the legal and tax frameworks of agricultural businesses. In the tax domain, and in specific regard to the general personal income tax known as IRPEF in Italy, the approach adopted by the tax authority and case law is quantitative: depending on the type of activity, prevalence is measured using either the volumes or the value/cost of the products processed, or else the income generated by the agricultural-related activity.

However, considering that agriculture related activities represent a form of modernization and evolution of traditional agricultural activities, qualitative aspects should be also considered for determining prevalence.

PAROLE CHIAVE

Impresa agricola, reddito agrario, attività agricole connesse, valutazione in termini qualitativi.

KEY WORDS

Agricultural business, income from farming, agriculture related activities, qualitative aspects.

GIANGIACOMO D'ANGELO

*I REDDITI DA ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE:
PER UNA LETTURA DEL REQUISITO DELLA PREVALENZA
IN TERMINI ANCHE QUALITATIVI*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Cenni sul sistema di tassazione del reddito agrario. – 3. La tassazione dei redditi da attività agricole per connessione. – 4. Il criterio della prevalenza. La sua misurazione in termini quantitativi. – 5. Il ruolo delle attività connesse oggi. – 6. Una prevalenza da intendersi in senso anche qualitativo. Conferme da parte della giurisprudenza costituzionale. – 7. La connessione qualitativa con la attività agricola di base. Alcune proposte. – 8. Di alcune possibili obiezioni alla nozione di prevalenza in senso qualitativo. – 8.1. Del possibile snaturamento dell'attività agricola. – 8.2. Le inconsistenti preoccupazioni di gettito. – 8.3. L'obiezione della certezza, e una proposta di soluzione. – 9. Conclusioni.

1. Premessa

In un articolo apparso sulla *Giurisprudenza Commerciale* del 1987¹, la prof.ssa Rinaldi affrontava il tema della tassazione, ai fini reddituali, della attività di coltivazione dei tartufi. Il tema poteva sembrare piuttosto marginale rispetto a valutazioni sistematiche che normalmente caratterizzavano la sua produzione scientifica². Eppure, nell'articolo si metteva in evidenza come la soluzione di questo "caso clinico" coinvolgeva una serie di questioni di livello generale che attengono alla tassazione del mondo dell'agricoltura.

Il problema centrale affrontato nel saggio consisteva nella possibilità di attrarre l'attività di raccolta e vendita dei tartufi alla categoria del reddito agrario. Problema che si riconnetteva alla individuazione delle attività (fiscalmente) connesse all'agricoltura, all'epoca risolto dal legislatore civile (e fiscale) attraverso il criterio dell'"esercizio normale dell'agricoltura" che

¹ R. RINALDI, *Coltivazione e raccolta di tartufi ai fini dell'imposizione sui redditi*, in *Giur. Comm.* 4 (1987) 680-689.

² A mo' di esempio, R. RINALDI, *L'evoluzione del concetto di reddito*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1 (1981) 401.

sembrava quantomai opinabile e incerto. Risultava così chiaro dallo scritto che l'ambito di estensione della categoria del reddito agrario fosse, già all'epoca, tutt'altro che definito.

Trentacinque anni sono trascorsi dalla pubblicazione di quell'articolo, e importanti modifiche normative hanno interessato le disposizioni rilevanti sia sul versante civilistico, sia – e difficilmente avrebbe potuto esser altrimenti – sul versante fiscale. Il problema della corretta perimetrazione delle attività connesse all'agricoltura da un punto di vista civilistico e, per converso, dal punto di vista della tassazione dei redditi da esse prodotti, continua a porsi e a suscitare una certa attenzione da parte di studiosi ed operatori.

2. Cenni sul sistema di tassazione del reddito agrario

È noto che ai fini dell'imposizione sui redditi, e più in generale in materia fiscale, l'attività agricola è caratterizzata da una specialità regolativa, e gode di un trattamento differenziato rispetto alle altre attività economiche³.

L'impianto generale della tassazione dei redditi in agricoltura è, ancora oggi, quello risalente alla riforma degli anni '70⁴ e prevede una tassazione del reddito da attività agricola del tutto diversa rispetto reddito dell'impresa commerciale. Il reddito agrario è, infatti, determinato in maniera avulsa dalla logica contabile ed è reddito medio-ordinario desumibile dagli estimi catastali, notoriamente sottostimati rispetto ai redditi effettivi producibili con attività agricola⁵.

³ L'attività agricola è considerata in maniera peculiare anche nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Sia la disciplina europea, sia la normativa nazionale hanno infatti previsto un regime speciale per i produttori agricoli fondato sulla forfetizzazione e semplificazione degli adempimenti amministrativi. Sul regime iva per i produttori agricoli, nella prospettiva europea M.G. ORTOLEVA, *I principi unionali del regime speciale dell'IVA in agricoltura e la loro valorizzazione nell'ordinamento nazionale*, in *Dir. Prat. Trib. Int.* (2021) 1623 ss. e, se si vuole, G. D'ANGELO, *Profili strutturali e ambito applicativo del regime speciale iva per i produttori agricoli. Dalla semplificazione amministrativa verso i "nuovi" interessi dell'agricoltura*, in *Riv. Dir. Trib.* 3 (2019) 157 ss.

⁴ Per un'analisi di più lungo periodo dell'evoluzione della tassazione diretta dell'agricoltura, dalla unificazione dei catasti pre-unitari fino alle riforme importate dalla riscrittura dell'art. 2135 c.c., S. MULEO, *Impresa agraria ed imposizione reddituale*, Milano 2005, 5-36.

⁵ Pur con tutte le evoluzioni che hanno caratterizzato la fiscalità agricola, il suo tratto costante è stato quello della tassazione su base catastale, cfr. F. PICCIAREDDA, *Impresa agricola nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm. VII (1992) 133 ss.

Quanto alla identificazione delle attività produttive di reddito agrario, in via di estrema sintesi, può dirsi che il modello civilistico dell'impresa agraria ha avuto una notevole influenza sul legislatore fiscale⁶. Nella prospettiva fiscale si "presuppone" che l'impresa agricola sia quella civilisticamente tale⁷, ossia impresa che svolge una (o più) delle tre attività agricole di base previste dall'art. 2135 c.c. – coltivazione, allevamento e silvicoltura – alle quali si aggiungono le attività connesse.

Resta ferma ovviamente la possibilità per il legislatore fiscale di regolare in maniera peculiare i redditi derivanti da tali attività; cosa che il legislatore fiscale ha fatto, identificando il reddito agrario, e cioè il reddito proveniente da attività di impresa agricola, sulla base di criteri non del tutto coincidenti con quelli utilizzati dalla normativa civilistica⁸. In termini generali, il reddito da attività agricole di base rientra nella categoria del reddito agrario in relazione al legame che si insatura tra l'attività e il fondo agricolo, ma non mancano ipotesi di attrazione alla categoria del reddito agrario anche per attività che presentano un legame con il fondo solo ipotetico, o comunque molto relativo e indiretto. Ipotesi in cui il fondo a disposizione dell'impresa (*rectius*, la sua estensione e/o il valore del reddito agrario catastalmente sancito) assume una funzione di limite al trattamento "agrario" del reddito⁹ o comunque rappresenta un parametro cui far riferimento per la determinazione del reddito esuberante¹⁰.

⁶ Per tutti, A. FANTOZZI, *Imprenditore agricolo, II) Diritto tributario*, in Enc. giur. XVI (1990).

⁷ Anche se il tema dei rapporti tra classificazioni del diritto civile e del diritto tributario è notevolmente complesso, la c.d. "presupposizione" è sovente considerata lo schema di riferimento generale, cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova 1992, 81. Nella specifica prospettiva dell'impresa agraria, dimostra che il reddito agrario è reddito dell'impresa agricola, S. MULEO, *Impresa agraria* cit., 66 ss.

⁸ Sulle varie ipotesi rientranti nella categoria dei redditi agrari, e sul disallineamento tra attività agrarie dal punto di vista civilistico e attività produttive di reddito agrario nella prospettiva dell'imposizione sui redditi, particolarmente dopo la riforma dell'imprenditore agricolo del 2001, C. FONTANA, *La fiscalità delle imprese agricole*, Milano 2013, 148 ss.; M. INTERDONATO, *L'impresa agricola e il sostegno comunitario all'agricoltura. Trattamento tributario*, Padova 2006, 11 ss.

⁹ È questa, ad esempio, l'ipotesi dell'allevamento o delle coltivazioni fuori fondo (es. colture idroponiche o aeroponiche). Non vi dovrebbero esser dubbi nel considerare questi redditi attratti al regime del reddito agrario ex art. 32, c. 2, lett.b) del TUIR, cfr. M. INTERDONATO, *Le colture fuori suolo nel reddito agrario, tra l'indispensabile presenza del fondo e la difficile trasposizione delle conoscenze tecniche di tali colture su quelle tradizionali ai fini della valutazione dei limiti dell'agrarietà*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario* (17 maggio 2022).

¹⁰ È il caso della tassazione del reddito da allevamento oltre il limite del quarto dei man-

Un trattamento peculiare il legislatore fiscale lo ha riservato alle attività connesse svolte dall'impresa agricola. Secondo l'insegnamento tradizionale, queste attività, pur essendo oggettivamente commerciali, sono attratte al regime dell'agrarietà in ragione del legame di connessione che si instaura con le attività agricole primarie. Nella prospettiva del dualismo impresa agricola e impresa commerciale, è stato detto che le attività connesse rappresentano uno spazio di tolleranza concesso all'imprenditore agricolo il quale può esercitare, senza perdere lo statuto dell'agrarietà, anche attività oggettivamente commerciali che costituiscono un prolungamento delle attività agricole essenziali¹¹.

Sul piano del dato normativo, l'attuale c.3 dell'art. 2135 c.c., dopo la riforma del 2001, fornisce una definizione delle attività da considerarsi "comunque" connesse all'agricoltura, dividendole in due grandi categorie. Da un lato, le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione che hanno ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali (c.d. attività sui prodotti agricoli)¹², dall'altra parte, attività volte alla fornitura di beni o prestazione di servizi, mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata (c.d. attività mediante utilizzo dell'azienda agricola)¹³.

gimi ottenibili dal terreno a disposizioni dell'allevatore (ipotesi regolata dall'art. 56, c. 5 TUIR) oppure delle coltivazioni fuori fondo svolte su una superficie eccedente quella del doppio del terreno su cui insistono (ipotesi regolata dall'art. 56bis c. 1 TUIR).

¹¹ Sulle attività connesse la bibliografia è molto vasta. Tra i tanti, *post* riforma del 2001, M. BIONE, *Imprenditore agricolo*, I, Diritto privato, in Enc. Giur. (2003); R. ALESSI, G. PISCIOTTA, *L'impresa agricola*, in Commentario Codice Civile Schlesinger, Milano 2010, 147 ss.; A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, Torino 2022, 91 ss.; G. PISCIOTTA TOSINI, *Lezioni di diritto agrario contemporaneo*, Torino 2021, 57 ss.

¹² Quanto alla commercializzazione, vi è una sostanziale concordia nel ritenere che in nessun caso la vendita di prodotti agricoli acquistati da terzi e rivenduti senza alcuna attività di manipolazione-trasformazione possa esse considerata come attività connessa.

¹³ A seguito della riforma del 2001 sembra aver perso di importanza la questione se sia possibile o meno ammettere attività connesse c.d. atipiche. Da un punto di vista letterale, la formula di apertura del terzo comma dell'art. 2135 c.c. per cui "si intendono comunque connesse" indurrebbe gli interpreti a considerare che il legislatore abbia lasciato aperta la possibilità di altre attività connesse non nominate, o atipiche. È però anche vero che le attività connesse tipiche sono individuate con criteri talmente ampi da potersi ritenere che la categoria delle attività atipiche sia sostanzialmente svuotata, o comunque ipotetica.

Nella letteratura agraristica è pacifico che tutte le attività connesse, per potersi qualificare come tali, devono rispettare due requisiti fondamentali.

In primo luogo, deve esser rispettato il requisito della uniaziendalità, e cioè le attività connesse possono considerarsi attratte al regime dell'agrarietà solo se svolte dalla stessa impresa che svolge anche attività agricola essenziale, in connessione con essa, e attraverso l'utilizzo della azienda agricola¹⁴. Per esempio: una tipica attività connessa è quella di molitura delle olive o del grano, al fine di ottenerne olio o farina. Se la molitura è eseguita da chi produce le olive o il grano può considerarsi attività connessa a quella di coltivazione dell'ulivo o del grano. Se viene invece svolta per conto terzi, come attività di gestione di un frantoio o di un mulino, è invece attività commerciale al di fuori del perimetro dell'agrarietà.

In secondo luogo, deve esser rispettato il requisito della prevalenza dell'attività agricola principale: l'attività agricola essenziale (coltivazione, silvicoltura o allevamento) deve rimanere *prevalente* rispetto allo svolgimento delle altre attività considerate appunto ad essa connesse.

È proprio quest'ultimo requisito, quello della prevalenza, sul quale ci si soffermerà di seguito, poiché esso segna il limite oltre il quale le attività non sono più attratte all'agrarietà e, pertanto, restano regolate secondo il regime di attività commerciali che oggettivamente le caratterizza¹⁵.

3. La tassazione dei redditi da attività agricole per connessione

Rispetto alla normativa civilistica, le disposizioni fiscali hanno un grado maggiore di precisione, e prevedono un trattamento tributario articolato per il reddito derivante da attività connesse¹⁶.

¹⁴ Un'eccezione notevole alla regola della uniaziendalità è prevista dall'art. 1 D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 il quale prevede la possibilità per le cooperative e i consorzi tra imprenditori agricoli di esser considerati a loro volta imprese agricole qualora nell'esercizio delle attività, anche connesse, "utilizzano prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico." Si tratta di una estensione dell'agrarietà in cui viene meno la separazione giuridica tra soci e società, e si ammette che la struttura societaria cooperativa, o il consorzio, possano svolgere esclusivamente attività connesse in favore dei soci-imprese agricole.

¹⁵ Ai fini della tassazione del reddito, l'impossibilità di classificare fiscalmente le attività come connesse comporta che il reddito da esse derivante sarà oggetto di tassazione, tendenzialmente, secondo le regole del reddito di impresa, e cioè attraverso una la determinazione analitico-contabile.

¹⁶ Per una più ampia descrizione dei regimi fiscali delle attività connesse, C. FONTANA,

L'art. 32, c.2 lett. c) TUIR prevede un meccanismo per l'individuazione e l'aggiornamento (nelle intenzioni del legislatore del TUIR, con cadenza biennale) delle attività connesse, rinviando ad un decreto ministeriale per la specificazione di esse¹⁷.

Invece, per le attività connesse non rientranti nell'elencazione ministeriale si è operata una differenziazione del regime di tassazione in ragione delle diverse "tipologie", prevedendo una determinazione forfetaria del reddito.

Ne risulta un regime tripartito di tassazione del reddito da attività connesse all'agricoltura.

- In primo luogo, vi è il reddito derivante da attività connesse espressamente individuate con il Decreto Ministeriale emesso in attuazione dell'art. 32 c.2 lett. c) TUIR che rientrano nel reddito agrario. Il reddito derivante tali attività si considera assorbito nel reddito agrario imputabile all'impresa agricola e, pertanto, la produzione di reddito attraverso tali attività non comporta ulteriori redditi soggetti a tassazione per l'impresa agricola.
- In secondo luogo, vi sono le attività connesse di manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione¹⁸ di prodotti agricoli che non rientrano nell'elencazione di cui al Decreto Ministeriale emesso ex art. 32 c.2 lett. c), ma che pure sono da considerarsi agricole per connessione. Queste attività sono oggetto di una previsione fiscale *ad hoc* contenuta nell'art. 56bis, c. 2 del TUIR il quale prevede una determinazione forfetaria, o paracatastale, per i redditi derivanti da tali attività. Il reddito è cioè determinato attraverso l'applicazione di una percentuale di redditività fissa del 15% calcolata sui corrispettivi registrati ai fini dell'iva. Il reddito derivante da tali attività non è collocato nella categoria del reddito agrario, bensì nel reddito di impresa.

La fiscalità cit., 175 ss.. In commento illustrativo alla Circolare 44/2004 dell'Agenzia delle Entrate, G. CATTELAN, *Attività agricole connesse ai fini delle imposte sui redditi*, in Corr. Trib. 13 (2005) 1008; F. PREZIOSI *Il regime fiscale delle attività agricole connesse*, in Corr. Trib. 46 (2004) 3654.

¹⁷ L'ultimo decreto approvato, in ordine temporale, è il Decreto 13 febbraio 2015 del Ministero delle Economia e delle Finanze, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 62 del 16 marzo 2015.

¹⁸ Resta inteso che, come già detto alla nota 12, anche ai fini fiscali la commercializzazione non può mai esser considerata attività connessa quando ha a riferimento prodotti che l'impresa agricola acquista da terzi e rivende senza alcuna operazione di trasformazione, manipolazione, etc.

- In terzo luogo, vi sono le attività connesse consistenti nella fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del Codice civile, ossia i servizi forniti mediante l'utilizzazione *prevalente* di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola¹⁹. Anch'esse danno origine ad un reddito di impresa, e il reddito è forfettariamente determinato con una percentuale di redditività del 25% da applicarsi sui ricavi delle vendite²⁰.

È bene precisare che questa disarticolazione delle attività connesse contenuta nel TUIR opera solo ai fini del regime fiscale di riferimento e che, in tutti e tre i casi sopra determinati, i presupposti di fondo per l'individuazione delle operazioni connesse devono esser comunque soddisfatti²¹.

Dunque, i requisiti della uniaziendalità e prevalenza devono esser soddisfatti non solo per le ipotesi rientranti nei commi 2 e 3 dell'art. 56*bis* TUIR (i.e. redditi da attività connesse non specificamente individuate), ma anche per le attività connesse espressamente previste dal decreto ministeriale di individuazione.

Infatti, pur se talvolta sul punto si è creata confusione, va ribadito che il decreto ministeriale previsto dall'art. 32 c. 2, lett. c) non ha la funzione di individuare le attività da considerare fiscalmente connesse *ope legis*, e dunque attratte sempre al regime del reddito agrario²². Piuttosto, la normativa

¹⁹ È interessante notare che, rispetto alla formulazione codicistica, il comma 3 dell'art. 56*bis* TUIR fa riferimento solo ai servizi, e non anche ai beni, forniti attraverso l'utilizzo di strutture e risorse aziendali. Ciò lascerebbe intendere che le attività connesse volte alla fornitura di beni – da un punto di vista fiscale – sono inquadrabili nel reddito agrario, se si tratta di attività espressamente previste dal Decreto Ministeriale di attuazione dell'art. 32, c. 2 lett.c) TUIR, oppure nel comma 2 dell'art. 56*bis* TUIR.

²⁰ I regimi “paracatastali” previsti dall'art. 56*bis*, cc. 2 e 3 TUIR sono preclusi alle società di capitali, alle società in nome collettivo e alle società in accomandita semplice. In definitiva gli unici soggetti che possono fruirne sono gli imprenditori agricoli individuali, le società agricole semplici e gli enti non commerciali che svolgono attività agricola. Per ulteriori dettagli e dubbi di costituzionalità rispetto a questa esclusione in relazione alla forma societaria adottata, vedi *infra* la nota 57.

²¹ Ciò, si badi, vale anche per quelle attività connesse *ope legis* al di fuori della nozione codicistica, quali ad esempio le attività legate alla produzione di agroenergie ex art. 1, comma 423, della L. n. 266 del 2005 o le attività dell'impresa agricola sociale, così come previste dall'art. 2, c. 3 della L. 18 agosto 2015, n. 141

²² Corte di Cassazione sent. 22.4.2016, n. 8128, dove si afferma che i Decreti Ministeriali previsti dall'art. 32, c. 2 lett. c) TUIR “sono infatti previsti dalla legge proprio per individuare con cadenza periodica, in concreto, le fattispecie rilevanti per l'applicazione del regime fiscale più favorevole, con una vigenza limitata nel tempo che esclude la possibilità di

secondaria ha solo la funzione di individuare le attività che fiscalmente sono inglobate nel reddito agrario, a condizione che nell'esercizio di tali attività siano rispettati i requisiti generali della connessione, e cioè l'uniazionalità e la prevalenza²³.

4. Il criterio della prevalenza. La sua misurazione in termini quantitativi

Sia nella normativa civilistica che in quella fiscale le regole di prevalenza normativamente previste sono differenziate in ragione delle due macro-tipologie di attività connesse.

una sovrapposizione applicativa degli stessi che inciderebbe negativamente sul principio di certezza del diritto”.

²³ Questa impostazione potrebbe far sorgere qualche dubbio di costituzionalità. Si è detto nel testo che, per le attività individuate nel Decreto Ministeriale, valgono gli stessi criteri di connessione validi per le operazioni connesse; ciò significa delle operazioni individuate si differenziano dalle altre attività connesse, unicamente in ragione della loro indicazione in una norma secondaria. Allora, se il Decreto Ministeriale non ha la funzione di individuazione delle ipotesi di connessione, poiché la connessione resta regolata nei suoi tratti essenziali dalla legge, non resta che intendere il Decreto Ministeriale quale strumento di “assegnazione” di una agevolazione fiscale ad alcune delle (tante) attività connesse. Ciò si porrebbe in potenziale contrasto sia con l'art. 53 Cost., sotto il profilo della irragionevole esclusione dal regime promozione delle attività non previste dal Decreto Ministeriale, che pure sono attività connesse; sia con l'art. 23 Cost., poiché la assegnazione di un regime premiale viene a dipendere da un atto normativo secondario che integra un presupposto sostanziale della tassazione (determinazione della base imponibile), senza una precisa indicazione normativa. A corroborare le perplessità, in ordine al rispetto dell'art. 23 Cost., vi è la poca chiarezza sui criteri che il legislatore secondario dovrebbe considerare nella predisposizione del Decreto Ministeriale delegato. La disposizione contenuta nell'art. 32, c.2 lett. c) TUIR rinvia espressamente “ai criteri di cui al comma 1” della stessa disposizione. Ma il comma 1 dell'art. 32 TUIR non sembra contenere dei criteri direttivi per la individuazione delle attività connesse, dal momento che contiene solo la nozione di reddito agrario. Si è ritenuto [D. BUONO, *Ampliato il novero delle attività agricole connesse ricomprese nel reddito agrario*, in Corr. Trib. (2010) 3227] che la norma secondaria delegata debba individuare quelle attività che sono usualmente svolte dalle imprese agricole in connessione alle attività principale, e un'eco di questa impostazione si rinvia nei documenti di prassi e in qualche pronuncia di giurisprudenza (Cass. 8128/2016). La soluzione, tuttavia, non convince appieno. A prescindere dal fatto che il criterio dell'usualità non è previsto dalla disposizione normativa di delega, se fosse questo il criterio da seguirsi si finirebbe per introdurlo come ulteriore criterio generale per l'individuazione delle operazioni connesse. Si contraddirebbe, in tal modo, il senso della riforma dell'art. 2135 c.c. che, in tema di attività connesse, ha inteso superare il criterio del “normale esercizio dell'agricoltura” in quanto eccessivamente relativo. Il criterio dell'usualità reintrodurrebbe surrettiziamente quel carattere di incertezza che si è inteso ridurre nella individuazione delle attività connesse.

Il criterio della prevalenza previsto per le attività connesse sui prodotti agricoli attiene, essenzialmente, alla provenienza dei prodotti di base utilizzati. Si considerano agricole per connessione quelle attività nelle quali sono utilizzati prevalentemente prodotti derivanti dall'attività di coltivazione, allevamento o silvicoltura svolta dalla stessa impresa agricola. L'idea di fondo è che le attività connesse "sui prodotti" possano considerarsi agricole allorché, attraverso l'esercizio di esse, l'imprenditore agricolo completa il ciclo di produzione iniziato con lo svolgimento dell'attività agricola primaria. Ciò non può che avvenire quando i prodotti utilizzati nell'attività connessa sono in prevalenza il frutto dell'attività agricola di base dell'impresa²⁴.

A prima vista il criterio utilizzato per la identificazione del limite della prevalenza sembrerebbe chiaro e di facile applicazione: la prevalenza si determina attraverso la comparazione dei prodotti utilizzati, e si considera soddisfatta quando i prodotti, prodotti dall'impresa agricola, sono prevalenti.

Epperò, il punto critico, dal quale dipendono numerosi risvolti applicativi, è come debba misurarsi la prevalenza dei prodotti, dal momento che il testo normativo nulla dice in relazione al tipo di prevalenza da considerare, né offre indicazioni circa l'unità di misura per il calcolo del rapporto di prevalenza.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il confronto fra prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale e prodotti acquistati da terzi deve avvenire in termini di volume o peso²⁵. Solo nel caso in cui i prodotti acquistati da terzi e quelli realizzati internamente siano merceologicamente differenti, il confronto potrà svolgersi tra il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale e il costo dei prodotti acquistati da terzi²⁶.

²⁴ Il che porta subito ad escludere che l'attività di semplice commercializzazione di prodotti acquisiti da terzi, e rivenduti senza alcun intervento di manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione, non può considerarsi operazione connessa, e quindi attratta al regime del reddito agrario o a quello "paracatastale".

²⁵ Si fa in particolare riferimento alle due Circolari n. 44 del 2002 e n. 44 del 2004, ove ampi esemplificazioni dei criteri assunti.

²⁶ In questi casi, il raffronto in termini quantitativi (in termini di volumi o pesi) avrebbe scarso significato logico: si tratterebbe di paragonare – letteralmente – mele con pere, o pomodori con cipolle. Perciò l'Agenzia propende per un calcolo della prevalenza in termini di valore normale (dei beni prodotti) e di costi di acquisto (dei prodotti di terzi). In sostanza, sempre muovendosi all'interno di una prospettiva di prevalenza qualitativa, le istruzioni fornite dall'Agenzia stabiliscono una sorta di sussidiarietà tra il criterio del quantitativo in termini di volume o peso, e il criterio del valore normale e/o del costo, dei prodotti di terzi utilizzati nell'attività potenzialmente connessa. Cfr. sempre Circolare Agenzia Entrate n. 44/2004.

Anche le disposizioni sulla fornitura di servizi come attività connesse a quella agricola sono piuttosto laconiche. Esse prevedono che le attività connesse siano quelle svolte attraverso l'”utilizzo prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola”. La prevalenza, qui, stando al testo normativo, attiene all'utilizzo di attrezzature o risorse impiegate di norma nell'attività agricola di base. Da un punto di vista letterale, il solo limite previsto è che le attività connesse si esercitino attraverso lo sfruttamento dell'azienda agricola, comprensiva di beni e “risorse” normalmente utilizzati per l'attività agricola primaria. La prassi amministrativa, con una impostazione per vero abbastanza distante dal significato letterale della disposizione, ritiene che la prevalenza debba essere valutata anche in termini di volumi di ricavi generato dall'attività principale rispetto a quella connessa²⁷. Qualora l'attività connessa generi un volume di affari superiore a quello dell'attività principale risulterebbe superato il limite della prevalenza e, dunque, della connessione. Il reddito eccedente rilevarebbe fiscalmente secondo le categorie del reddito di impresa e le regole generali di tassazione analitica²⁸.

Com'è evidente da quanto appena riassunto, il criterio della prevalenza è declinato, ai fini fiscali dell'imposizione sui redditi, in chiave economico-quantitativa e cioè collegata ai volumi di prodotti, al valore di essi, o ai ricavi generati attraverso l'impiego dei beni o risorse aziendali.

La giurisprudenza tributaria di legittimità²⁹ è sostanzialmente in linea con la prassi dell'Agenzia, se non addirittura propensa ad un approccio ancor più restrittivo. Nelle rare pronunce di legittimità si afferma che, nel silenzio normativo, ai fini del giudizio di prevalenza il raffronto tra prodotti propri e prodotti di terzi debba svolgersi in relazione alle quantità, e queste sono da determinarsi secondo l'unità di misura utilizzata per il prodotto in discussione³⁰.

²⁷ Sempre Circolare Agenzia Entrate n. 44/2004.

²⁸ Oppure, mancando il requisito della abitualità, rientrerebbe nella categoria dei redditi diversi.

²⁹ Peraltro questa giurisprudenza è relativa solo alle attività connesse “sui prodotti” e non anche a quelle relative ai servizi forniti attraverso beni o risorse dell'impresa agricola.

³⁰ Cass. Civ., sez. trib., ord. 28 luglio 2017, n. 18828 e Cass. Civ., sez. trib., ord. 21 luglio 2017, n. 18071 con nota di A. GIOLO, “Attività connesse” e “prevalenza” nel reddito agrario, in *Dir. Prat. Trib.* (2018) 1226. La sentenza Cass. 18701/2017 è annotata anche da G. FERRARA, *L'impresa vitivinicola: quando da agricola diviene, fiscalmente, commerciale*, in *Diritto e Giurisprudenza Agraria, Alimentare e dell'Ambiente* 5 (2017), disponibile sul sito: www.

Prassi e giurisprudenza, convengono dunque nell'adottare un criterio di tipo quantitativo per il giudizio di prevalenza. Ed è interessante notare come nelle trattazioni dell'agraria queste impostazioni "quantitative", maturate ai fini eminentemente fiscali, siano riprese e assunte in qualche caso a criterio generale per la valutazione del requisito della prevalenza delle attività connesse³¹.

5. Il ruolo delle attività connesse oggi

Tuttavia, in una visione integrata e realmente valorizzatrice degli interessi collegati alla promozione delle attività agricole, credo che vi sia spazio per allentare l'approccio rigidamente quantitativo al requisito della prevalenza ai fini della tassazione del reddito prodotto dalle attività connesse. I motivi che inducono a sostenere ciò sono di ordine generale, e si ricollegano alle ragioni che, a mio parere, nell'attuale momento storico giustificano i trattamenti fiscali differenziati e promozionali di cui gode il settore dell'agricoltura.

È noto che la specialità agricola è stata giustificata variamente dalla letteratura commercialistica ed agraria³². A me pare che nella prospettiva fiscale, ed in particolare dell'imposizione reddituale, non si può ignorare che l'attività agricola rileva come attività economica produttiva di reddito. Perciò la specialità agricola fiscale riesce meglio a giustificarsi facendo riferimento a quelle impostazioni che valorizzano la specificità "produttiva" e ridotta capacità dell'impresa agricola di realizzare reddito: dunque quelle impostazioni che giustificano la specialità collocando l'impresa agraria nel mercato dei prodotti e dei servizi agricoli e alimentari³³.

Oggi si può dare per assodato che l'attività economica di tipo agricolo

rivistadga.it, con considerazioni critiche rispetto all'approccio assunto dalla Cassazione che non tiene in considerazione la qualità e l'origine delle uve prodotte e acquistate da terzi. Vedi poi nota 49 per ulteriori approfondimenti.

³¹ Ad esempio, A. GERMANÒ, *Manuale* cit., 98 ss., ma anche R. ALESSI, G. PISCIOTTA *L'impresa agricola* cit., 206, ritengono condivisibile l'approccio adottato, ai fini fiscali, dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 44/2004.

³² Si vedano gli scritti contenuti nel volume AA.VV., *Impresa agricola e impresa commerciale: le ragioni di una distinzione*, a cura di S. Mazzamuto, Napoli, 1992, e più di recente i saggi raccolti nel num. 2/2019 della Rivista di Diritto Agrario, contenente gli atti del Convegno "Ripensare la "specialità" dell'impresa agricola", Palermo, 10 maggio 2019.

³³ Tesi queste particolarmente sostenute nella letteratura giuridica da A. GERMANÒ, *Manuale* cit., 12 ss.

sia generalmente meno redditizia rispetto ad altre attività di impresa. Non solo la legge di Engel³⁴ e la legge di King³⁵ sono spesso invocate a giustificazione della peculiarità dei mercati agro-alimentari³⁶, ma anche le statistiche di contabilità nazionale evidenziano un ruolo di declino relativo della componente apportata dal settore primario dell'economia al Prodotto Interno Lordo³⁷.

Del resto, il vasto sistema di supporto all'agricoltura, realizzato con interventi europei risalenti e che ancora oggi impegnano una parte notevole del bilancio dell'UE, sta a testimoniare come l'esigenza di sostegno economico al settore agricolo sia sempre presente³⁸. Di fronte a questo scenario dovrebbero scomparire, semmai ve ne fossero, i dubbi sulla opportunità che l'attività economica di tipo agricolo sia oggetto di considerazione spe-

³⁴ La legge di Engel, elaborata dall'economista tedesco Ernst Engel, afferma che la proporzione del reddito di una famiglia consacrato all'alimentazione diminuisce quando il reddito della famiglia aumenta. Pertanto, proiettando la legge in una dinamica di espansione del reddito nazionale, se ne può dedurre che dall'espansione del reddito nazionale non deriva un correlativo aumento di consumi alimentari. In sostanza, la domanda di beni alimentari è anaelastica rispetto all'incremento del reddito, e minore di 1. Il che pone le attività di produzione alimentare in una situazione di decremento relativo in caso di aumento dei redditi nazionali. Nella letteratura italiana, S. NACAMULI, *La legge di Engel: alcune divagazioni*, in *Studi in onore di Paolo Fortunati* vol. II, Bologna 1980, 373 ss.

³⁵ La legge di King, attribuita generalmente allo statistico inglese Gregory King, ma alla quale forse diede un contributo notevole l'economista Charles Davenant [vedi L. EINAUDI, *La paternità della legge detta di King*, in *Rivista di storia economica*, marzo-giugno (1943) 33-38] afferma la presenza di rapporti statistici di proporzionalità inversa e incrementale tra variazioni nella produzione di alimenti e il loro prezzo. In sostanza, alla diminuzione della quantità di produzione il prezzo di un prodotto agricolo aumenta più che proporzionalmente, e diminuisce più che proporzionalmente all'aumentare della produzione. Il che, per altro verso, contribuisce a spiegare la situazione di declino relativo del contributo del settore primario al reddito complessivo.

³⁶ In particolare, sarebbe la presenza di queste leggi a caratterizzare la specialità del mercato dei prodotti agricoli-alimentari e, conseguentemente, la necessità di un regime giuridico speciale per l'attività economica agricola. Cfr. sempre A. GERMANO, *Manuale* cit., 12 ss.

³⁷ Secondo i dati statistici ufficiali, nel 2021, la quota di PIL ascrivibile al settore agricolo è del 2,2% dell'intero PIL, ma già nel 1960 il settore valeva appena il 4,6% del PIL. Si tratta di una situazione piuttosto come alle economie avanzate, il cui PIL è prevalentemente dipendente dal settore dei servizi. Per accurate statistiche sull'agricoltura italiana, anche di lungo periodo, G. FEDERICO, *Breve storia economica dell'agricoltura*, Bologna, 2009.

³⁸ Si fa riferimento, ovviamente, alla Politica Agricola Comunitaria che – ancora oggi – occupa circa il 40% del bilancio dell'Unione Europea.

ciale sotto il profilo della tassazione rispetto alle attività altre attività economiche³⁹.

Le ragioni attuali a sostegno di una fiscalità differenziata per l'agricoltura, a mio parere, sono anche altre e attengono agli interessi positivi che si ricollegano a tale attività⁴⁰. Le moderne riflessioni sul fenomeno dell'agrarietà esaltano infatti il ruolo sociale, ambientale, oltre che alimentare dell'attività agricola, e i benefici che questa può recare in termini generali alla collettività, ben oltre la produzione, l'occupazione e lo sviluppo economico⁴¹.

Si è acquisita consapevolezza che l'agricoltura è attività i cui benefici potenziali non possano esser misurati solo in termini finanziari, ma debbano esser considerati in ragione del contributo che essa può offrire, in termini generali, alla realizzazione del modello di società prefigurato dalla Costituzione e sul quale converge in larga misura l'impostazione europea⁴². Si tratta di considerazioni che in questa sede non possono esser approfondite per limiti di spazio, ma che a mio giudizio trovano agganci in disposizioni costituzionali (artt. 41 e 44 Cost.) ed europee (artt. 38 e 39 del TFUE che sanciscono la nozione e le funzioni della Politica Agricola Comunitaria) lette alla luce anche delle evoluzioni che hanno caratterizzato il modello economico sociale negli ultimi decenni⁴³.

³⁹ Coglieva dunque una parte di verità chi, nella letteratura tributaria, giustificava i regimi fiscali di favore del settore agricolo con la strutturale debolezza economica del settore. P. BORIA, *La disciplina tributaria dell'agricoltura*, in Riv. Dir. Trib. (2003) 313 ss.

⁴⁰ In generale, sul ruolo promozionale di attività che si riconnettono a valori positivi, A.F. URICCHIO, M. AULENTA, G. SELICATO, *La dimensione promozionale del fisco*, Bari 2015, *passim*, e particolarmente, in relazione alla disciplina fiscale del settore agricolo, A.F. URICCHIO, *Riflessi fiscali della nuova disciplina del settore agricolo*, in Rass. trib. (2002) 47 ss.

⁴¹ Recenti e pregevoli riflessioni hanno messo in luce come la conformazione del regime fiscale delle imprese debba tenere conto del ruolo sociale e sistemico svolto da queste. Si veda, S. GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, Torino 2013; F. DAMI, *Il valore sociale dell'impresa nella prospettiva dell'ordinamento tributario*, Milano 2017; M.G. ORTOLEVA, *La valorizzazione dell'utilità sociale nella normativa tributaria*, in Dir. Proc. Trib. (2020) 497 ss.

⁴² Per tutti, di recente, G. PISCIOTTA TOSINI, *Lezioni di diritto agrario* cit., 41 ss., che chiaramente individua nuovi compiti generali dell'impresa agricola, ulteriori rispetto alla produzione di alimenti, e che attengono alla salvaguardia ambientale. Ciò, indubbiamente, comporta un notevole aggravio della responsabilità sociale che grava sugli esercenti l'attività agricola.

⁴³ Va fatta comunque una precisazione: è ingenuo pensare che l'attività agricola sia di per sé, sempre e comunque, benefica per la protezione dell'ambiente e dell'ecosistema. Sono perciò da condividere gli ammonimenti a non considerare l'attività agricola sempre e comunque una "vestale dell'ambiente", già espressi da S. MULEO, *Impresa agraria* cit., 200 ss.

In questo particolare momento storico, poi, non possono essere ignorati gli interventi europei in materia di agricoltura volti a imprimere una decisa modernizzazione del settore agricolo. Il riferimento è alla c.d. strategia “*Farm to Fork*” con la quale la Commissione prevede interventi normativi volti a rendere le produzioni agricole più in linea con le esigenze alimentari e ambientali sempre più avvertite globalmente⁴⁴. Questa complessa strategia evidenzia il ruolo e la responsabilità in termini sistemici che assumono i produttori agricoli europei nell’attuale momento storico⁴⁵.

In questo senso, le attività connesse all’agricoltura, e dunque l’inclusione di esse all’interno del perimetro della promozione fiscale, rappresentano un banco di prova per i Paesi dell’UE impegnati a promuovere l’attività agricola in linea con tale strategia⁴⁶. L’impegno, a mio avviso, non può che interessare anche la prospettiva interpretativa delle nozioni rilevanti nel diritto nazionale, e collegate alle attività interessate dalla complessiva strategia europea⁴⁷.

⁴⁴ Si tratta della Comunicazione della Commissione Europea (2020) COM(2020) 381, *Una strategia “Dal produttore al consumatore” per un sistema alimentare equo, sano e rispettoso dell’ambiente*. Vedi, per un approccio critico F. VENTURI, *The Farm to Fork Strategy. A Comprehensive but Cautious Approach to “Multidimensional” Food Sustainability – La strategia dalla fattoria alla tavola. Un approccio globale ma cauto alla sostenibilità alimentare “multidimensionale”*, in Riv. Quad. Dir. Amb. 1 (2021) 70-93.

⁴⁵ Non si tratta, come pure è stato adombrato, di uno “scambio” tra regimi di favore fiscale e nuovi obblighi che si pongono in capo alle imprese agricole, cfr. M. TARGHINI, *La travisata ratio del fotovoltaico in agricoltura nell’età del protagonismo della prassi amministrativa e della deriva panprocessualistica del diritto tributario*, in Dir. Prat. Trib. 6 (2020) 2727. Piuttosto, in una logica complessiva, il legislatore interno deve prender consapevolezza che il coinvolgimento dei produttori agricoli nelle strategie alimentari e ambientali prevede un loro impegno specifico rispetto ad altre categorie di imprese. Impegno che è poi riconosciuto anche sul versante del regime fiscale.

⁴⁶ Nella Comunicazione della Commissione si trovano anche riferimenti espressi agli incentivi fiscali che potrebbero rientrare in questa complessa strategia. Si legge infatti (par. 2.4) che “*Anche gli incentivi fiscali dovrebbero promuovere la transizione verso un sistema alimentare sostenibile e incoraggiare i consumatori a optare per regimi alimentari sani e sostenibili*”.

⁴⁷ Ciò è sottolineato di recente anche da autorevole letteratura agraristica, A. GERMANÒ, *Manuale cit.*, 50, dove si legge a proposito della strategia *Farm to Fork* che “L’attuazione dei fini indicati negli atti dell’unione europea impegna anche l’Italia, per cui il piano d’azione europeo finalizzato a trasformare l’Unione in un’economia competitiva ed efficiente deve avere attuazione nel nostro Paese”. Anche prima del varo della strategia *Farm to Fork*, nella letteratura tributaria erano stati espressi dubbi sulla scelta (poi in parte rimedia) del legislatore interno di abolire le agevolazioni fiscali sui trasferimenti immobiliari nel mondo agricolo, poiché misure (fiscali) funzionali ad una continua riorganizzazione delle strutture agrico-

Lo svolgimento di attività connesse non deve allora esser considerato come uno spazio di tolleranza concesso eccezionalmente all'impresa agricola, da guardare con sospetto in quanto potenzialmente rivelatore di un'agrietà spuria rispetto al modello tradizionale.

Se si guarda alla realtà socio-economica, si può constatare come le attività agricole per connessione rappresentano la modernizzazione del settore agricolo che si apre a nuove forme di propagazione dei valori positivi di cui è portatore. Nella realtà socio-economica attuale la fornitura di servizi collegati alla dimensione agricola e la realizzazione di attività sui propri prodotti, eventualmente integrati con altri acquisiti da terzi, permettono alle imprese agricole di uscire dal fondo agricolo cui sono state per lungo tempo confinate dalla normativa civilistica e fiscale, e connettersi pienamente al mercato. Non solo, ma la conversione verso forme "alternative" di svolgimento della attività agricola rappresenta spesso una forma di "sopravvivenza", una conversione cui i produttori sono indotti dalle situazioni di mercato e/o dai rischi che gravano sull'attività agricola.

In sintesi, le attività connesse rappresentano il punto di emersione dell'evoluzione in chiave moderna della polifunzionalità dell'impresa agricola, ed è attraverso la promozione di esse che si incentiva la capacità di evoluzione, e dunque di permanenza, della agricoltura quale attività con esternalità positive.

6. Una prevalenza da intendersi in senso anche qualitativo. Conferme da parte della giurisprudenza costituzionale

Alla luce di tutto ciò, e tornando al piano dell'interpretazione del dato normativo fiscale, credo che il requisito della prevalenza potrebbe oggi esser completato assumendo un punto di vista più ampio, che includa anche valutazioni di tipo qualitativo.

Questa interpretazione, può contare anche sull'avallo implicito di una, per vero rara, giurisprudenza costituzionale. Si fa in particolare riferimento alla pronuncia della Corte costituzionale n. 66/2015 in cui è stato affrontato il tema delle attività connesse e della loro perimetrazione e che, non a caso, è originata da una controversia tributaria.

le necessaria per il buon funzionamento del Mercato comune, cfr. V. MASTROIACOVO, *Agevolazioni fiscali alle società agricole "sopravvissute" alla riforma della tassazione dei trasferimenti immobiliari*, in Corr. Trib. (2014) 449 ss., ma soprattutto 455.

In quell'occasione si è dubitato della costituzionalità delle disposizioni con le quali il legislatore aveva "classificato" l'attività di produzione di energie fotovoltaiche svolte da impresa agricola come attività connesse *ope legis*, senza espressamente introdurre alcun limite di prevalenza (dell'attività agricola essenziale)⁴⁸. Con una classica "interpretativa di rigetto" la Corte ha ritenuto infondata la questione, individuando una interpretazione del dato normativo che non era stata presa in considerazione da parte del giudice del rinvio, e che poneva la normativa nell'alveo della costituzionalità. È stato riconosciuto una sorta di primato alla norma codicistica dell'art. 2135 c.c. laddove individua la prevalenza come criterio generale per la connessione con l'attività agricola di base, tanto da imporre che anche la norma extracodicistica che stabilisce *ope legis* la connessione dell'attività di produzione di energie fotovoltaiche, debba esser letta alla luce dei criteri generali contenuti nell'art. 2135 c.c., incluso quello della prevalenza.

Si legge nella sentenza che il requisito della prevalenza "risulta imminente al concetto stesso di connessione ed è coerente con la ratio dell'intera normativa in materia, volta a riconoscere un regime di favore per l'impresa agricola pur in presenza dell'esercizio di attività connesse, purché queste ultime non snaturino la stessa impresa, contraddicendone la vocazione agricola".

Come dire che la connessione alle attività agricole è sempre agganciata al requisito della prevalenza dell'attività agricola essenziale, pur quando questo non è previsto espressamente nel testo della disposizione. Ciò perché la prevalenza è *parametro logico* generale la cui concreta declinazione resta, nel caso di silenzio del legislatore, affidata all'interprete. Il giudizio di connessione, e quindi di precisazione della nozione di prevalenza dell'attività agricola di base, trova il suo unico limite nello snaturamento della attività agricola.

A mio parere, questa sentenza può esser letta nel senso che il giudizio di prevalenza dipende dalla sensibilità dell'interprete ai valori di riferimento e dal complesso delle circostanze cui si riferisce, e non deve necessariamente essere ancorato a valutazioni quantitative. Pur se questa ultima afferma-

⁴⁸ Si tratta dell'art. 1, comma 423, della legge n. 266 del 2005, nel testo applicabile *ratione temporis*, e dell'art. 1, comma 1093, della legge n. 296 del 2006, disposizioni che sancivano la natura di attività connesse per la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche effettuate dagli imprenditori agricoli, ma senza alcun riferimento al limite della prevalenza.

zione non è espressamente contenuta nella pronuncia, mi sembra chiaro che secondo la Consulta ben possono esservi criteri di valutazione della prevalenza diversi da quello quantitativo, e che spetta all'interprete, nello svolgimento del suo compito, assegnare ad essi una declinazione concreta.

Ecco perché intendere il limite della prevalenza in senso solo quantitativo significa aderire ad una interpretazione eccessivamente rigida. Si potrebbe invece assumere una visione della prevalenza *anche* in senso qualitativo, considerando la prevalenza in un'accezione logica e non meramente economico-aziendalistico.

7. La connessione qualitativa con la attività agricola di base. Alcune proposte

Il criterio generale qualitativo, ovviamente, necessiterebbe poi di ulteriori precisazioni non semplici da sintetizzare in una definizione generalmente valida.

Si è detto prima che la migliore giustificazione della specialità dell'impresa agricola in materia fiscale si riconnette a quelle visioni che guardano all'impresa agricola come operatore di un particolare mercato, e che tengono conto della specificità del mercato dei prodotti e servizi agricoli e alimentari.

Se si condivide ciò, uno dei possibili test per declinare la prevalenza qualitativa potrebbe esser quello per cui l'attività dovrebbe esser considerata come agricola se il prodotto o il servizio finale di tale attività è considerato, dal punto di vista del mercato, come collegato all'attività agricola svolta dall'impresa. In altri termini, il criterio della prevalenza dovrebbe esser valutato dal punto di vista della logica del prodotto o del servizio fornito, così come percepito dal mercato di riferimento.

Intendere la prevalenza in senso qualitativo per le operazioni connesse sui prodotti agricoli, quali la manipolazione, trasformazione, commercializzazione, etc. potrebbe apparire obiettivamente difficile. E ciò sia per ragioni di tipo logico, sia in ragione del testo normativo che fa un espresso riferimento all'utilizzo in "prevalenza di prodotti ottenuti" dall'attività agricola primaria.

Una prima apertura potrebbe esser quella di rendere strutturalmente operante la possibilità di far riferimento alternativamente alla comparazione dei volumi o dei valori dei prodotti propri e di terzi. Nel senso che all'impresa agricola sarebbe sempre data la possibilità di dimostrare la prevalenza facendo riferimento alternativamente alla comparazione per volumi, oppu-

re per valori/costi dei beni propri e dei beni acquisiti da terzi. Attualmente, questa soluzione è adottata dall'Agenzia solo quando l'impresa agricola acquista da terzi prodotti merceologicamente diversi da quelli propri. Si potrebbe però estendere la possibilità di una comparazione in termini di valori/costi anche alle ipotesi in cui i prodotti acquistati, pur appartenendo allo stesso comparto merceologico, sono anche qualitativamente differenti. L'esempio che si può fare è quello del settore vitivinicolo in cui produttori di uve pregiate e caratterizzanti utilizzano, nella vinificazione, anche uve provenienti da terzi che però non sono "caratterizzanti" il prodotto finale⁴⁹.

E si potrebbe ancora estendere questa interpretazione, assumendo che nel confezionamento e nella trasformazione di prodotti agricoli non sempre il prodotto di base quantitativamente prevalente caratterizza il prodotto finale. Al contrario, spesso il prodotto proprio, utilizzato dall'impresa agricola per realizzarne altri più complessi, ha volumi e valori di mercato relativamente contenuti, ma caratterizza la produzione finale in senso agricolo. In questi casi, è l'utilizzo di un prodotto agricolo prodotto dalla stessa impresa che, pur se non prevalente in termini di volumi o di valore, "marchia" il bene come prodotto finale dell'attività agricola svolta dal produttore, nella prospettiva di chi acquista il bene finale⁵⁰.

Quanto alle attività volte alla fornitura di servizi tramite beni o risorse

⁴⁹ È affermazione evidente che le diverse qualità di uve, per vitigno, metodi e zone di produzione, sono beni con specifiche caratteristiche; caratteristiche che rilevano anche giuridicamente al fine della denominazione di origine dei prodotti finali ottenuti con la loro lavorazione (solo alcune uve, prodotte in alcuni territori e con alcuni metodi, possono essere impiegate per produrre un vino che può avere una certa denominazione protetta). Pertanto, è stato proposto che, in caso di acquisto di uve di diversa qualità da parte di un viticoltore, il confronto quantitativo ai fini della prevalenza nella realizzazione del vino debba essere svolto non in termini di quantità, ma di valore delle uve prodotte e costo di acquisto delle uve provenienti da terzi. Simili soluzioni, in riferimento al settore vitivinicolo, sono state proposte da G. FERRARA, *L'impresa vitivinicola* cit.; B. ASCARI, G.P. TOSONI, *Orientamento e modernizzazione del settore agricolo*: L. 5 marzo 2001, n. 57; D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 (D.lgs. n. 226 per il settore della pesca e n. 227 per il settore forestale) esposizione e commento delle principali novità, in Impr. Comm. Ind. (2001) 150; A. ROCCHI, L. SCAPPINI, *La misurazione della prevalenza nelle attività connesse «di produzione» in agricoltura*, in Fisco 9 (2017) 852.

⁵⁰ Si prenda l'esempio di un coltivatore di agrumi biologici che produce poi bevande, liquori o biscotti, esclusivamente con gli agrumi di produzione propria. In questo caso gli agrumi, se computati in termini di peso, quantità o valori, saranno sempre non prevalenti rispetto agli altri prodotti utilizzati. Ma è altresì chiaro che l'utilizzo di questo prodotto agricolo di base, realizzato dallo stesso produttore agricolo caratterizza immancabilmente il prodotto finale nella prospettiva del mercato.

dell'impresa agricola, tali prestazioni di servizi potrebbero considerarsi connesse, non già fintanto che generino ricavi inferiori a quelli generati dall'attività agricola primaria, ma semplicemente quando sono svolte con l'impiego di attrezzature e risorse utilizzate normalmente anche per l'attività agricola principale⁵¹. Il test di base da eseguirsi potrebbe collegare l'attività connessa alla attività principale nel senso che se non vi fosse un esercizio dell'attività agricola principale, non vi potrebbe esser neanche l'attività di prestazione di servizi agricoli connessi a tale attività. In questa impostazione, i proventi derivanti dall'esercizio dell'attività principale possono anche esser minori rispetto all'attività agricola connessa, ma ciò che conta è che questi ultimi non potrebbero realizzarsi se non vi fosse alla base un'attività principale di tipo agricolo; attività cui è effettivamente e prevalentemente destinato il bene o la risorsa.

In definitiva, a me pare che la prevalenza possa esser considerata come "prevalenza logica", e bisognerebbe eseguire il test di prevalenza valutando se, nella percezione dell'attuale situazione di mercato, l'acquirente del bene o il committente della prestazione di servizi riconosce importanza prevalente alla presenza di un'attività agricola di base svolta dal medesimo produttore/fornitore di servizi, e dalla quale origina (seppure in parte) il bene o il servizio acquistato.

8. Di alcune possibili obiezioni alla nozione di prevalenza in senso qualitativo

Mi rendo conto che diverse obiezioni potrebbero esser mosse all'interpretazione proposta. Alcune possono esser semplicemente rigettate perché infondate nella prospettiva assunta (le obiezioni legate allo snaturamento dell'attività agricola e l'obiezione legata a ragioni di gettito), mentre un'ultima più seria obiezione, collegata ad esigenze di certezza delle posizioni

⁵¹ Per fare esempi concreti, l'attività di organizzazione di percorsi guidati volti alla divulgazione delle tecniche agrarie in utilizzo e delle zone di produzione o di allevamento, dovrebbe rientrare nella nozione di connessione all'unica condizione che il terreno, la cantina, il mulino o il frantoio etc. in cui si svolgono le attività di divulgazione siano utilizzati anche effettivamente per la realizzazione dei prodotti agricoli. Così come il noleggio di attrezzature agricole apprese all'impresa agricola dovrebbe sempre esser attività connessa a condizione che i macchinari siano appresi all'impresa agricola ed effettivamente utilizzati anche per lo svolgimento di questa.

giuridiche, potrebbe poi esser risolta attraverso la attivazione di strumenti che sono già presenti nel nostro sistema.

8.1. Del possibile snaturamento dell'attività agricola

Una delle obiezioni potrebbe far leva sull'effetto di "snaturamento" della nozione giuridica di agricoltura cui porterebbe l'interpretazione proposta.

Motivi culturali, prima ancora che giuridici, vorrebbero che l'attività agricola giuridicamente rilevante non si discosti eccessivamente da quello che è il suo nucleo tradizionale. L'allargamento incontrollato della nozione di agricoltura, *rectius* dei redditi derivanti da attività agricola e tassati con metodo catastale o forfetario, causerebbe lo snaturamento della categoria reddituale dei redditi agrari, e si porrebbe in contrasto con le ragioni originarie della assegnazione di un regime fiscale di favore al settore agricolo; la nozione di reddito derivante da attività agricola diverrebbe così ampia da perdersi di vista il nucleo originario dell'agrarietà.

In linea generale, mi sembra questa un'obiezione piuttosto debole, mossa da chi pretende che la promozione fiscale debba riguardare solo l'agricoltura c.d. tradizionale e di tipo elementare, concentrata sul rapporto diretto e personale tra agricoltore e terra. Una agricoltura che perpetua tecniche agronomiche risalenti, tramandate attraverso l'esperienza, e refrattaria alle innovazioni. Una visione nostalgica, di chi rimpiange un'agricoltura che ormai non esiste più, o che nelle rare ipotesi in cui esiste è marginale rispetto al contesto socio-economico, tecnologico e di mercato in cui operano oggi-giorno gli operatori del settore primario.

Certamente, in accordo con l'impostazione della Corte costituzionale, lo snaturamento dell'attività agricola rappresenta il limite invalicabile dell'espansione dell'attività agricola⁵². Tuttavia, ed è questo il punto essenziale, non è assolutamente detto che attraverso una interpretazione della prevalenza in senso logico-qualitativo delle attività connesse si arrivi a superare questo limite. Si tratta, infatti, di intendersi sulla percezione dell'agricoltura nell'attuale contesto socio-economico, e prendere consapevolezza delle evoluzioni tecnologiche, sociali ed economiche che hanno caratterizzato il mercato dei prodotti agricoli degli ultimi anni. Se si abbandona la visione

⁵² Sembra lo valorizzi particolarmente, M. TARGHINI, *Il relativismo esegetico sulla questione del fotovoltaico in agricoltura: così è (se vi pare)*, in *Dir. Prat. Trib.* (2020) 494 ss.

retrò di agricoltura, si comprende come l'allargamento del perimetro delle operazioni connesse non ne causa affatto uno snaturamento; al contrario esso viene ad essere il riconoscimento della evoluzione dell'attività agricola in senso moderno.

Del resto, anche da un punto di vista del dato normativo vi sono ragioni per ritenere infondata questa obiezione nella prospettiva fiscale⁵³. È utile evidenziare che il legislatore fiscale secondario, con l'emanazione dei Decreti Ministeriali es art. 32, c. 2 lett. c) TUIR ha sempre più esteso il perimetro delle attività connesse attratte al regime del reddito agrario. I provvedimenti che si sono succeduti hanno allargato progressivamente il campo delle attività connesse, inglobandovi anche attività cc.dd. di seconda o terza lavorazione dei prodotti derivanti dall'allevamento o dalla coltivazione. Per fare un esempio notevole, sono attualmente previste tra le attività produttive di reddito agrario anche quelle di produzione di derivati della farina quali pane, pasta e biscotti. Ciò significa che, nella prospettiva adottata dal legislatore tributario secondario, anche attività molto distanti da quelle agricole primarie possono esser considerate connesse. Se si assume il punto di vista tradizionale, per cui non è possibile considerare connesse attività che sono tipologicamente molto distanti da quelle agricole primarie – come appunto la panificazione rispetto alla coltivazione del grano – bisognerebbe al contempo ammettere che alcune previsioni contenute nei Decreti Ministeriali conducono ad uno snaturamento dell'attività agricola⁵⁴.

⁵³ Dal punto di vista generale, abbracciando la tesi del divieto di "allontanamento eccessivo" dal nucleo tradizionale dell'agrarità dovrebbe altresì sostenersi che alcune ipotesi di connessione *ope legis* sono illegittime. Il presupposto logico-giuridico, in questo caso, sarebbe che la nozione giuridica di attività agricola è costituzionalmente presupposta e che il legislatore può far rientrare nella nozione di attività connesse all'agricoltura solo le attività tradizionalmente agricole. Tesi che, per quanto di conoscenza, la Corte costituzionale, ad oggi, non ha mai abbracciato.

⁵⁴ Si dovrebbe cioè ritenere che i Decreti Ministeriali hanno introdotto una indebita estensione del campo dell'attività agricola, allargando il regime del reddito agrario fino ad inglobarvi un reddito proveniente da attività eccessivamente distanti dal cuore dell'attività agricola primaria. Una impostazione che porterebbe a adombrare questi dubbi è contenuta in Cass. 8218/2016 in cui si afferma che l'attività di panificazione, essendo attività di secondo livello, non rientrerebbe neanche nella previsione di cui all'art. 56*bis*, c. 2, TUIR e che i redditi derivanti da tale attività sarebbero – nel periodo in cui tale attività non era prevista dal DM – soggetti a tassazione analitica secondo le regole del reddito di impresa. In sostanza la Cassazione afferma che la attività di panificazione non è attività che può considerarsi connessa alla produzione di grano, in quanto implica una seconda lavorazione dei prodotti, se-

8.2. Le inconsistenti preoccupazioni di gettito

Un'altra obiezione che potrebbe muoversi, collegata all'allargamento eccessivo della nozione di prestazioni connesse, potrebbe poi esser relativa alle ragioni di gettito che verrebbe a mancare con l'ampliamento eccessivo del perimetro dell'agrarietà. Sul punto, pur non potendosi prevedere con certezza l'ammontare del gettito che verrebbe a mancare, i dati ufficiali a disposizione sono abbastanza tranquillizzanti. Come noto, per gli anni 2017-2021 è stata prevista una totale esenzione Irpef, e relative addizionali, per il reddito agrario generato dagli Imprenditori Agricoli Professionali e dai Coltivatori Diretti⁵⁵, e l'esenzione è stata estesa all'anno 2022 con l'ultima legge di bilancio⁵⁶. La relazione tecnica all'ultima legge di bilancio, dovendo farsi carico di stimare il costo per il 2022 di tale esenzione, ha indicato in circa 127,7 milioni di euro e in 9,4 e 3,6 milioni di euro il mancato introito in termini, rispettivamente, di Irpef e di addizionali regionali e comunali. Si tratta di importi obiettivamente molto contenuti per chi ha confidenza con i numeri di finanza pubblica. Certo, queste cifre si riferiscono al costo dell'esenzione Irpef (e relative addizionali) in favore degli IAP e CD, mentre l'estensione del perimetro delle attività connesse sarebbe da stimarsi in relazione ad un reddito attualmente soggetto a tassazione fuori dal perimetro dell'art. 32 TUIR⁵⁷. Ma considerando che nella maggior parte

condo la scansione: grano (produzione agricola primaria) – farina (prodotto di prima lavorazione) – pane (prodotto di seconda lavorazione).

⁵⁵ L'esenzione è stata introdotta originariamente dalla L. n. 232/2016, art. 1, comma 44 e riguardava gli anni di imposta 2017-2021.

⁵⁶ L'estensione all'anno di imposta 2022 si è avuta con la L. Legge n. 234/2021, art. 1 comma 25.

⁵⁷ Allo stato, l'art. 56bis TUIR, e quindi il regime di tassazione paracatastale per il reddito derivante da attività agricole, non trova applicazione per le società di capitali, per le società di persone e per le società in accomandita semplice. Esclude, infatti, tale possibilità l'art. 56bis c. 4, TUIR. I regimi forfetari di determinazione del reddito da attività agricole connesse ex art. 56bis, cc. 2 e 3 sono dunque fruibili solo dalle imprese esercitate in forma individuale, o attraverso la forma della società semplice (oppure enti non commerciali). L'esclusione dalla tassazione paracatastale per le attività di cui all'art. 56bis esercitate in forma societaria ha destato dubbi di legittimità costituzionale in relazione al principio di neutralità delle forme giuridiche di impresa, vedi S. MULEO, *Impresa agraria* cit., 189, nonché ID., *L'uso dello strumento societario in agricoltura e la neutralità fiscale*, in Dial. Trib. (2008) 41. Peraltro, resta ancora misteriosa l'esclusione, anche dalla determinazione catastale del reddito per attività rientranti nell'art. 32 TUIR, delle società per azioni. Da parte di alcuni si è evidenziato che questa esclusione vuole rappresentare una sorta di approssimazione del criterio

dei casi si tratterebbe di un passaggio da un regime di tassazione analitica (reddito ordinario del reddito di impresa) ad un regime di tassazione forfettaria (regime paracatastale ex art. 56, cc. 2 e 3 TUIR), l'impressione è che il gettito che verrebbe meno sposando un'interpretazione in senso ampliativo del perimetro delle attività connesse all'agricoltura sarebbe tutto sommato contenuto, in relazione ai numeri della finanza pubblica.

8.3. L'obiezione della certezza, e una proposta di soluzione

La più seria obiezione che potrebbe muoversi all'interpretazione proposta sarebbe quella collegata agli inconvenienti che si avrebbero nella prospettiva della certezza delle posizioni fiscali. È fuori dubbio che la declinazione proposta in termini "qualitativi" contiene un criterio di prevalenza non agevole da verificare in concreto, introducendo casi di dubbia soluzione sia per i produttori agricoli, sia per il fisco chiamato ad eseguire controlli.

Forse è stata questa esigenza di certezza ad indurre l'Agenzia delle entrate, che è anche l'organismo pubblico incaricato anche dei controlli fiscali, a interpretare il requisito della prevalenza in modo strettamente quantitativo/contabile (quello delle quantità di prodotti utilizzati o del volume di affari generato), e cioè scegliendo dei parametri oggettivamente e facilmente verificabili.

In termini generali, è però dubbio che sia metodologicamente corretto ritenere che le esigenze di certezza e speditezza dei controlli possano incidere in maniera preponderante sulla corretta interpretazione del dato normativo relativo al presupposto di imposta. In altri termini, non è affatto certo che debba prevalere il canone interpretativo per cui, tra i diversi significati da assegnare al testo normativo si deve prediligere quello che assicura la maggiore certezza e verificabilità delle posizioni giuridiche.

La certezza – in materia fiscale e in considerazione della situazione attuale del sistema tributario – ha un valore particolare che l'interprete non può ignorare o metter da parte con leggerezza; ma mi sembra che questo valore rilevi, nel caso di specie, non tanto nell'interpretazione del testo nor-

dimensionale, ritenendosi (implicitamente) che la creazione e gestione di società per azioni implichi una maggior caratura dimensionale dell'attività economica rispetto alle altre forme societarie, cfr. D. STEVANATO, *La determinazione catastale per le società commerciali agricole e i problemi di equità del prelievo*, in Dial. Trib. (2008) 44.

mativo che definisce il presupposto di imposta, quanto in relazione al profilo dinamico e attuativo del tributo.

Per altro verso si deve riconoscere che i due approcci qualitativo e quantitativo non si devono necessariamente intendere, ai fini fiscali, come rigidamente alternativi ed escludenti a vicenda. Non è cioè logicamente necessario individuare un unico criterio di misurazione della prevalenza ai fini della identificazione delle attività connesse⁵⁸.

Dal punto di vista fiscale, la qualificazione di un'attività come "connessa" ai sensi dell'art. 56*bis*, cc. 2 e 3 TUIR, rileva in quanto conferisce all'impresa la possibilità di ottenere un regime di tassazione del reddito su base forfetaria⁵⁹. Si tratta cioè di un regime opzionale cui l'impresa può rinunciare e, pertanto, può ben immaginarsi che la qualificazione come attività connesse, ai fini dell'imposta sui redditi, avvenga sulla base di criteri e metodi alternativi o sussidiari.

Si potrebbe allora immaginare, come soluzione pragmatica, un sistema in cui la declinazione prioritaria della prevalenza fiscale resti quella quantitativa, e al contempo si assegni la possibilità all'impresa agricola di scegliere tra le diverse misure quantitative (i.e. confronto tra volumi, peso, valori di prodotti in caso di beni utilizzati per la trasformazione in altri prodotti) quella maggiormente confacente al caso concreto. La prevalenza quantitativa rappresenterebbe il criterio principale di riferimento, soddisfatto il quale non si porrebbero problemi per il riconoscimento della attività come connessa.

Resterebbe sempre possibile arrivare ad una valutazione della prevalenza in termini qualitativi, come valutazione sussidiaria o "di secondo livello", cui far ricorso allorquando l'attività primaria non è quantitativamente prevalente rispetto all'attività connessa.

Si tratterebbe di situazioni che necessiterebbero di un vaglio singolare e, a tal fine, lo strumento da utilizzare potrebbe esser quello dell'interpello. Del resto, l'individuazione di attività connesse ai fini fiscali già avviene con determinazione "specificata", e in un certo senso "singolare", da parte di organi dell'Amministrazione (seppur in funzione di normazione secondaria)

⁵⁸ L'individuazione di un unico criterio di prevalenza si imporrebbe ai fini della classificazione generale e, particolarmente, nella prospettiva della attrazione dell'impresa agricola alle procedure concorsuali: qui vi è bisogno di un unico criterio per stabilire se l'impresa è attratta o meno al fallimento, e sembrerebbe fuori luogo sostenere la praticabilità di pluripli e sussidiari criteri di identificazione.

⁵⁹ Lo prevede chiaramente il c. 5 dell'art. 56*bis*, TUIR.

attraverso l'aggiornamento con Decreto Ministeriale dell'elenco delle attività connesse ex art. 32 c.2 lett. c) TUIR. Non vi sarebbe allora da meravigliarsi se attraverso la risposta ad interpello si prevedesse l'opportunità per l'Amministrazione di chiarire, *singulatim*, se una attività connessa soddisfi i requisiti della prevalenza "qualitativa", così come proposti in questo lavoro⁶⁰.

9. Conclusioni

Come noto, nella bozza di legge delega per la riforma dell'IRPEF l'attenzione dedicata al reddito agrario era davvero minima, se non inesistente⁶¹.

Né si profilano all'orizzonte interventi normativi di riordino della tassazione del reddito da attività agricole.

E tuttavia, ritornando al saggio citato in apertura, si potrebbe dire che oggi come trentacinque anni or sono è evidente la tensione – costante e, per certi, versi inevitabile – tra le esigenze di evoluzione e modernizzazione dell'agricoltura e un regime di tassazione che assume a riferimento modelli di attività agricola ormai marginali nella dinamica economica e sociale.

Nell'immobilismo del legislatore, la responsabilità di dar conto e stemperare questa tensione ricade ancora una volta sulla cultura giuridica. Da questo punto di vista è ormai ampiamente accettato che gli esiti dell'attività interpretativa non possono essere esclusi o ammessi sulla base di ragionamenti di tipo eminentemente logico, ma debbano necessariamente confron-

⁶⁰ Un certo pessimismo è indotto da recenti risposte ad interpello che sembrano ribadire la posizione tradizionale. Cfr. Agenzia delle Entrate risposta ad Interpello n. 228 del 28 luglio 2020, in cui l'Agenzia ribadisce le sue valutazioni in termini quantitativi, facendo applicazione pedissequa di quanto precedentemente stabilito nelle due circolari 44/2002 e 44/2004.

⁶¹ Anche se la riforma del catasto è uno dei punti centrali della riforma dell'Irpef prospettata, l'attenzione nel testo normativo è rivolta esclusivamente al catasto fabbricati, dovendosi concludere che per il catasto dei terreni, e quindi per la determinazione del reddito dominicale e agrario da assegnare alle particelle fondiari, non è in programma nessun intervento normativo di riordino o revisione. Il solo punto nell'attuale disegno di legge delega in discussione che potrebbe, in maniera molto lata, incidere sul mondo della fiscalità agricola è quello in cui si prevede che il riordino degli estimi dei fabbricati passerà attraverso la dotazione dell'Agenzia delle entrate di strumenti volti a snidare l'abusiva qualificazione come terreni agricoli, di terreni in realtà edificabili.

tarsi con il sistema di valori generalmente condiviso e condivisibile in un determinato contesto storico⁶².

Non si vuole certo sostenere che l'interprete possa prescindere dal dato positivo; ma egli ha al contempo la responsabilità di mantenere al sistema delle norme di diritto razionalità intrinseca e adeguatezza storica. Questo era uno degli sforzi che la prof.ssa Rinaldi compiva costantemente nella sua produzione scientifica, e credo sia uno dei lasciti più importanti del suo insegnamento.

⁶² Da ultimo, G. PINO, *L'interpretazione nel diritto*, Tozino 2021, *Passim*, ma particolarmente 333 ss.

La pubblicazione degli articoli proposti a Studi Urbinati
è subordinata alla valutazione positiva di due *referees* che esaminano gli articoli
secondo il procedimento di *peer review* e con il sistema del *double blind*.

Finito di stampare nel mese di dicembre 2022
nello stabilimento Maggioli S.p.A.
Santarcangelo di Romagna

ISSN 1825-1676
(Online) ISSN 2464-9325