

T.A.R. Lazio - Roma, Sez. II S 28 aprile 2021, n. 4916 - F.I.P.P.A. Federazione Italiana Panificatori Panificatori-Pasticceri e Affini (avv.ti Mazzeo, Reggio D'Acì e Scafarelli) c. Ministero dell'economia e delle finanze e Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali (Avv. gen. Stato) ed a.

Agricoltura e foreste - Individuazione dei beni che possono essere oggetto delle attività agricole connesse di cui all'art. 32, comma 2, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi - produzione di prodotti di panetteria freschi - Produzione di pane.

FATTO

1. Con il ricorso introduttivo in epigrafe individuato la Federazione Italiana Panificatori Panificatori-Pasticceri e Affini (FIPPA) ed il sig. Vecchiato, nella qualità di *panificatore –id est*, di titolare di azienda esplicante *“l'attività di panificazione, intesa come attività di produzione e vendita del pane”*- insorgevano avanti questo TAR avverso il provvedimento ministeriale del 5 agosto 2010, nella parte in cui aveva incluso la *“produzione di prodotti di panetteria freschi”* nel novero delle *“attività agricole connesse”*, produttive di reddito agrario a' sensi dell'art. 32, comma 2, lett. c) del DPR 917/86 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR), in quanto tale assoggettate alla favorevole disciplina fiscale per tale forma di reddito contemplata.

1.1. A mezzi di gravame i ricorrenti essenzialmente deducevano:

- violazione e falsa applicazione dell'art. 32 del Trattato UE e del relativo allegato I, nonché dei successivi artt. 33, 34, 35, 36 e 37; violazione e falsa applicazione dell'art. 2135 c.c.; violazione dei principi comunitari e nazionali in materia di concorrenza; eccesso di potere per difetto di presupposti e per travisamento, atteso che a mente

dei principi sovranazionali e di quelli codicistici per prodotti agricoli dovrebbero intendersi esclusivamente i prodotti del suolo, dell'allevamento e della pesca e quelli di cd. "*prima trasformazione*", tra cui i cereali e i prodotti della macinazione, espressamente enumerati nell'allegato I del Trattato dell'Unione; di qui la irriducibilità del pane e dei prodotti di panetteria freschi a tale *genus*, trattandosi di alimenti rivenienti da una attività cd. "*di seconda trasformazione*" (dal grano alla farina e dalla farina al pane) se non di "*terza trasformazione*" (dal grano grezzo al frumento, dal frumento alla farina e dalla farina alla produzione del pane), e la correlata illegittimità, *in parte qua*, del gravato decreto ministeriale;

- violazione degli artt. 87 e 88 del Trattato UE e della disciplina che vieta gli aiuti di stato; violazione dei principi comunitari in materia di libera circolazione delle merci, di stabilimento e di concorrenza tra le imprese; la illegittima agevolazione fiscale concessa ai soggetti esercenti attività agricola –nella realizzazione di pane e di prodotti di panetteria fresca- concreterebbe un aiuto di Stato, peraltro non mai oggetto di previa notifica alla Commissione, determinando altresì una ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai tradizionali panificatori "non agricoltori" (che di tale regime tributario di *favor* non potrebbero fruire) e, quindi, inverando una misura restrittiva della libertà di circolazione delle merci e di stabilimento, con grave nocumento al libero giuoco della concorrenza;

- violazione e falsa applicazione degli art. 3, 41, 53, e 97 Cost. - eccesso di potere per travisamento, contraddittorietà ed illogicità manifesta. Difetto di istruttoria e di motivazione; le superiori considerazioni relative al *vulnus* al principio di eguaglianza e di parità delle armi nella esplicazione della iniziativa economica privata, integrerebbero altresì la violazione dei principi costituzionali in epigrafe individuati;

- violazione e falsa applicazione dell'art. 4, D.L. 223/2006, conv. con l. n. 248/2006; violazione e falsa applicazione dei principi di parità di trattamento e di libera concorrenza; violazione e falsa applicazione dell'art. 6, L. 241/1990; eccesso di potere per difetto assoluto di istruttoria e sviamento, atteso che l'effetto distorsivo della

concorrenza violerebbe altresì l'art. 4 del D.L. 223/06, con cui il settore è stato oggetto di una piena "liberalizzazione", in mancanza peraltro di una adeguata istruttoria – prodromica alla adozione del gravato DM- volta a valutare l'impatto della emananda regolamentazione sul mercato della panificazione.

1.2. Successivamente alla introduzione del giudizio, in data 27.6.11 veniva pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale un nuovo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, adottato in data 17 giugno 2011, con cui –novellando la tabella allegata al precedente DM del 2010- veniva individuata tra le attività agricole connesse, beneficiare del regime fiscale agevolato proprio del reddito agrario, la "*produzione di pane*", in tal guisa modificandosi la precedente *dictio*, genericamente relativa ai "*prodotti di panetteria freschi*".

1.3. Anche avverso tale ultimo decreto ministeriale insorgevano i ricorrenti che, oltre a riproporre le quattro censure già poste a fondamento del gravame introduttivo, deducevano un ulteriore mezzo di gravame, in appresso compendiatosi:

- violazione e/o falsa applicazione dell'art. 14 della l. 4 luglio 1967 n. 580 - eccesso di potere per difetto di istruttoria, per illogicità manifesta, travisamento dei fatti e per difetto dei presupposti, atteso che anche la "*produzione di pane*" in ogni caso non potrebbe essere ricompresa nel novero delle attività agricole connesse, sulla scorta delle considerazioni illustrate nel corpo dei precedenti mezzi.

1.4. Si costituivano gli intimati Ministeri e la Coldiretti, che instavano per la reiezione del gravame e dei motivi aggiunti.

1.5. Illustrate le rispettive posizioni con memorie e atti di replica, la causa, al fine, veniva introitata per la decisione all'esito della discussione nella udienza del 19 marzo 2021, tenutasi da remoto.

DIRITTO

2. Il ricorso e l'atto recante motivi aggiunti sono fondati.

Conviene, all'uopo, principiare dalla disamina del primo, terzo e quarto mezzo –per quanto attiene al gravame introduttivo- e del primo, terzo, quarto e quinto motivo, per ciò che concerne l'atto recante con i motivi aggiunti, la cui fondatezza vale *ex se* a determinare la caducazione, *in parte qua*, dei gravati decreti ministeriali.

2.1. Va, *in primis*, disattesa la tesi della difesa erariale, esposta con la memoria da ultimo depositata in vista della udienza di trattazione, circa una “*parziale cessazione della materia del contendere*”, atteso che la scelta inizialmente esplicita dai Ministeri con il DM 5 agosto 2010 –con la ricomprensione nel *genus* delle attività produttive di reddito agrario, di ogni attività relativa a prodotti di panetteria freschi- sarebbe stata successivamente ridimensionata per tramite del nuovo decreto del 17 giugno 2011 – impugnato con i motivi aggiunti- limitante la originaria previsione alla sola produzione di “*pane*”.

2.1.1. E, invero, anche a tenere in non cale le osservazioni formulate dai ricorrenti con la memoria di replica –per cui, in assenza di una definizione normativa di “*prodotti da forno*”, anche la più restrittiva *dictio* di “*pane*” non escluderebbe operazioni esegetiche volte a ricomprendervi anche altri prodotti da forno, comechè egualmente realizzati attraverso farina, acqua, lievito, sale, malto, glutine, amidi, zucchero: art. 14 l. 589/67 e DPR 502/98- assume valenza dirimente lo *spatium temporis* di efficacia dei due decreti ministeriali per cui è causa, atteso che:

- le disposizioni del DM 5 agosto 2010, con il diverso tenore letterale della Tabella allegata, “*hanno effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2009*” (art. 3);
- di contro, le prescrizioni del DM 17 giugno 2011 –con la Tabella oggetto, *in parte qua*, di “*novella*”- “*hanno effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010*”.

2.1.2. Di qui, anche solo *ratione temporis*, la permanenza dell'interesse dei ricorrenti alla caducazione del primigenio decreto, comechè non mai deprivato integralmente

della sua efficacia, che anzi risulta essersi protratta per il periodo di imposta che va dal 2009 al 2010.

2.2. Quanto al merito delle doglianze formulate dai ricorrenti, valga, *in limine*, il richiamare il complesso ordito normativo che governa la materia che ne occupa:

- *“è denominato «pane» il prodotto ottenuto dalla cottura totale o parziale di una pasta convenientemente lievitata, preparata con sfarinati di grano, acqua e lievito, con o senza aggiunta di sale comune (cloruro di sodio)”* (art. 14, comma 1, l. 580/67);

è consentito, all'uopo, l'impiego di farine di cereali maltati; estratti di malto, glutine, amidi alimentari, zucchero, oltre a ingredienti particolari quali sostanze grasse (olio e strutto) in una percentuale totale non inferiore al 3% rispetto alla sostanza secca (artt. 3 e 4, DPR 502/98);

- *“al fine di favorire la promozione di un assetto maggiormente concorrenziale nel settore della panificazione ed assicurare una più ampia accessibilità dei consumatori ai relativi prodotti, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono abrogate la legge 31 luglio 1956, n. 1002 [che subordinava l'esercizio della attività di panificazione ad apposita licenza] (...) L'impianto di un nuovo panificio ed il trasferimento o la trasformazione di panifici esistenti sono soggetti a dichiarazione di inizio attività da presentare al comune competente per territorio ai sensi dell'articolo 19 della legge 7 agosto 1990, n. 241. La dichiarazione deve essere corredata dall'autorizzazione della competente Azienda sanitaria locale in merito ai requisiti igienico-sanitari e dall'autorizzazione alle emissioni in atmosfera, dal titolo abilitativo edilizio e dal permesso di agibilità dei locali, nonché dall'indicazione del nominativo del responsabile dell'attività produttiva, che assicura l'utilizzo di materie prime in conformità alle norme vigenti, l'osservanza delle norme igienico-sanitarie e di sicurezza dei luoghi di lavoro e la qualità del prodotto finito”* (art. 4 D.L. 223/06);

- *“il mercato interno comprende l'agricoltura, la pesca e il commercio dei prodotti per prodotti agricoli si intendono i prodotti del suolo, dell'allevamento e della pesca, come pure i prodotti di prima trasformazione che sono in diretta connessione con tali*

prodotti (...) I prodotti cui si applicano le disposizioni degli articoli da 39 a 44 inclusi sono enumerati nell'elenco che costituisce l'allegato I" (art. 32 Trattato CE, ora riprodotto all'art. 38 TFUE);

- all'allegato I del Trattato, di poi, sono testualmente ricompresi, capitoli 10 e 11: *"Cereali" e "Prodotti della macinazione; malto; amidi e fecole; glutine; inulina";*

- tale nozione di *prodotti agricoli* è di poi ripresa nei regolamenti 1857/2006, ove si precisa che la trasformazione del prodotto agricolo implica *"qualunque trattamento di un prodotto agricolo in esito al quale il prodotto ottenuto rimane comunque un prodotto agricolo"*, e 1535/2007, ove pure si rinvia alla definizione dei prodotti agricoli del Trattato e alla enumerazione contenuta nell'allegato I;

- *"è imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse (...) si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali"* (art. 2135 c.c.);

- *"il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso. Sono considerate attività agricole (...) c) le attività di cui all'art. 2135 c.c., comma 3, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali"* (art. 32 TUIR);

- in attuazione della *potestas* normativa attribuita dal ridetto art. 32, comma 2, lett. c), TUIR, la *"individuazione dei beni che possono essere oggetto delle attività agricole*

«connesse»” è stata giustappunto effettuata per tramite della adozione di decreti ministeriali periodicamente modificati e/o aggiornati (DM 19 marzo 2004; DM 11 luglio 2007) fino ai DDMM 5 agosto 2010 e 17 giugno 2011.

2.3. Orbene, la attività di panificazione –sia quella avente ad oggetto la sola realizzazione del pane che quella generalmente volta alla realizzazione di “*prodotti di panetteria freschi*”- non rientra:

- nell’alveo delle attività testualmente contemplate all’art. 32, comma 2, lett. c), TUIR, in quanto *non relativa alla trasformazione di prodotti ottenuti direttamente* dalla coltivazione del fondo;
- né, del pari, in quello delle attività agricole connesse a’ sensi dell’art. 2135 c.c., nozione codicistica espressamente richiamata, peraltro, nell’*incipit* della ridetta lett. c) dell’art. 32 TUIR.

2.3.1. E, invero, costituisce dato ricevuto quello in forza del quale le tecnologie alimentari rappresentano il complesso delle operazioni e dei processi volti ad ottenere alimenti finiti o semilavorati dalle materie prime alimentari prodotte dall'agricoltura, dall'allevamento e dalla pesca.

2.3.2. La trasformazione del prodotto originario implica la perdita, per effetto del processo di lavorazione, del suo primitivo carattere merceologico, siccome accade ad esempio nel caso dei cereali utilizzati per la produzione di farina ovvero delle olive per la produzione dell’olio.

2.3.3. Diverso e variegato, di poi, si appalesa l’intervento tecnologico nella elaborazione e trasformazione delle “materie prime”, all’uopo normalmente distinguendosi tra:

- prodotti di *prima trasformazione*, ottenuti dalle materie prime in un unico ciclo di elaborazione industriale;
- prodotti di *seconda trasformazione* derivanti dall'elaborazione di ingredienti ottenuti a loro volta da un processo industriale.

2.3.4. All'uopo, a titolo esemplificativo può rammentarsi che prodotti di prima trasformazione sono il vino (direttamente derivante dall'uva), l'olio (dalle olive), i formaggi (dal latte), lo zucchero (saccarosio) dalle bietole.

2.3.5. Il pane e gli altri prodotti da forno non mai possono essere considerati prodotti di prima trasformazione, derivando *non già direttamente* da un prodotto agricolo (ad esempio, il grano) bensì dalla farina, che a sua volta costituisce trasformazione del grano, oltre che da altri ingredienti.

Si è in presenza, indi, non della trasformazione "diretta" di un prodotto derivante dalla coltivazione del fondo (grano), bensì della ulteriore trasformazione della farina, *id est* di un bene alimentare che non costituisce per certo un prodotto direttamente riveniente dalla coltivazione del fondo, comeché di contro riveniente da un primo processo tecnologico di trasformazione del grano.

2.3.6. La attività di panificazione, indi, è funzionale alla realizzazione di prodotti di seconda trasformazione, implicanti l'utilizzo di farina, di lievito, di sale, nonché di altri ingredienti; nella produzione di alimenti di seconda trasformazione vengono impiegati, solitamente, anche ingredienti che non provengono dall'industria alimentare di prima trasformazione, ma dall'industria chimica e biochimica, quali: aromi, conservanti, coloranti, addensanti, nutrienti, ecc. composti che costituiscono la vasta categoria degli additivi e dei coadiuvanti tecnologici.

2.3.7. Di qui la sua ontologica estraneità alla nozione di attività agricola connessa, a' sensi dell'art. 2135, comma 3, c.c. atteso che, siccome rammentato proprio dalla pronunzia invocata dalla avvocatura erariale nella memoria conclusionale (Cass., V, 22 aprile 2016, n. 8128):

- sul piano civilistico, sono qualificabili come attività agricole connesse quelle che si esplicano sui prodotti che provengono "*prevalentemente e direttamente dall'attività agricola principale, mentre vanno escluse le attività che riguardano prodotti di secondo grado, conseguenti a successive attività*";

- la attività di panificazione, indi, *“in quanto successiva a quella di trasformazione dei cereali in farina, non è riconducibile nell’alveo civilistico delle attività connesse”*.

2.3.8. Non è a parlarsi nella fattispecie che ne occupa, come correttamente rimarcato dai ricorrenti, di attività agricola connessa –che implicherebbe la mera trasformazione del grano- bensì di processo produttivo successivo, che presuppone quanto meno la precedente trasformazione dei cereali in farina.

2.3.9. *In claris non fit interpretatio*.

Dalla estraneità della attività che ne occupa alla nozione civilistica di cui all’art. 2135, comma 3, c.c., discende:

- specularmente, la irriducibilità di detta attività nel novero di quelle elencate all’art. 32, comma 2, lett. c) del TUIR, atteso che la norma tributaria fa espresso riferimento alla definizione codicistica, sia attraverso il testuale richiamo dell’art. 2135 c.c., sia attraverso la “quasi” pedissequa trasposizione del relativo precetto;

- la illegittimità delle previsioni contenute nei DDMM gravati, cui spetta giustappunto la individuazione dei beni che *“possono essere oggetto delle attività agricole connesse”*, ma non anche di beni e prodotti che *non siano* il frutto di esse attività agricole connesse.

2.3.10. In altre parole, la norma tributaria ha:

- *in abstracto* e in via generale, già delimitato il perimetro delle attività suscettibili di costituire il reddito agrario, in esse ricomprendendovi (oltre a quelle agricole *stricto sensu* intese: lett. a) e b) dell’art. 32, comma 2) anche, e tuttavia esclusivamente, quelle “connesse” di cui all’art. 2135 c.c., dirette alla *trasformazione*, ancorchè non svolte sul terreno, di *prodotti ottenuti prevalentemente* dalla coltivazione del fondo;

- in concreto, affidato ai Ministeri quivi resistenti, l’*officium* di ulteriormente puntualizzare e circoscrivere lo spettro delle attività –*pur sempre connesse*, giusta la previsione generale, ed in ossequio alla nozione civilistica- suscettibili di accedere al *beneficium* fiscale *de quo agitur*.

2.3.11. In altre parole, la effettiva latitudine della *potestas* regolatoria *ex lege* commessa al Ministero dell'economia e delle finanze, dietro proposta del Ministero per le politiche agricole e forestali:

- è indefettibilmente *astretta al precetto primario* contenuto nel ridetto art. 32, comma 2, lett. c), TUIR, a mente del quale lo speciale regime tributario contemplato per il reddito agrario deve sempre e comunque afferire ad *attività agricole connesse*;
- non mai può giustificare la inclusione, nel ridetto regime tributario, di attività e beni *ontologicamente estranei*, e non connessi, alla attività agricola.

2.3.12. La *ratio* della delega attribuita dalla norma ai Ministeri resistenti è quella di consentire, *in continuum*, una azione di periodica e dinamica puntualizzazione e specificazione - all'interno dell'insuperabile perimetro costituito dalle attività agricole connesse, nella significanza civilistica fatta propria anche dalla legge tributaria - dei beni e delle attività suscettibili di godere del regime fiscale speciale, in luogo di quello ordinario.

2.3.13. E ciò anche in ossequio al principio di *legalità, di tassatività, di certezza* che deve indefettibilmente connotare la legge tributaria, al fine di chiaramente ed univocamente individuare il regime fiscale applicabile.

2.3.14. Di talché:

- è ben vero che la disciplina fiscale, da un canto richiama la disciplina civilistica - sia attraverso il rinvio diretto all'art. 2135, comma 3, c.c. sia attraverso la descrizione delle attività considerate - e dall'altro effettua un rinvio mobile ad apposito decreto ministeriale "*da emanarsi ogni due anni*";
- e tuttavia –contrariamente a quanto opinato dall'avvocatura erariale- tale "*rinvio mobile*" alla *actio* ministeriale è effettuato al fine di circoscrivere e limitare – nel *genus* delle attività agricole connesse- quelle meritevoli del trattamento fiscale differenziato e più favorevole.

2.3.15. Di qui, e al più:

- la astratta possibilità per i resistenti Ministeri di *escludere* dal regime speciale prodotti e attività agricole connesse, che pur, *in abstracto*, a detto regime potrebbero “accedere”;

- ma non già e *non anche la possibilità di ampliare* il novero dei prodotti cui quel regime è applicabile.

2.4. La *potestas* quivi censurata, indi, nella parte in cui ha incluso la attività di panificazione nel novero di quelle produttive di reddito agrario:

- si appalesa carente di *fonte legittimante*, mancando qualsivoglia appiglio normativo primario volto ad ampliare il novero delle attività produttive di reddito agrario, ivi ricomprendendovi anche quelle –come la attività di “panificazione”- *non qualificabili* come attività agricole connesse;

- di più, si appalesa contrastante con la espressa *voluntas legis* che, nel conformare essa *potestas*, ha cura di precisare che: *i)* i beni da individuare sono quelli riferibili alla nozione di cui al comma 2, lett. c), dell’art. 32 TUIR, e dunque rivenienti da attività agricole connesse; *ii)* i criteri sulla scorta dei quali dispiegare il potere sono quelli di cui “*al comma 1*” del medesimo art. 32, ove si fa inequivocabile riferimento all’esercizio sul terreno di “*attività agricole*”, siccome poi puntualizzate in appresso al comma 2.

2.4.1. Una tale ricostruzione ermeneutica, di poi, è avvalorata giustappunto dalla decisione della Corte Suprema di Cassazione (8128/16) - le cui statuizioni appaiono per vero essere state fraintese dalla difesa dei Ministeri - ove è testualmente dato leggere che:

- la attività di panificazione, siccome sopra esposto, non è riconducibile all’alveo civilistico delle attività agricole connesse;

- il legislatore fiscale, pur avendo mutuato dalla disciplina civilistica la definizione di “attività connesse” all’attività agricola, ha tuttavia demandato ad apposito DM la specifica individuazione dei beni rientranti in tale attività;

- in base all'art. 32, comma 2, lett. c), TUIR, quindi, *“non tutte le attività agricole connesse rientrano sotto l'applicazione della disciplina più favorevole del 'reddito agrario', determinato su base catastale, ma solo quelle a cui conseguono i prodotti di volta in volta individuati con decreto ministeriale”*;

- la disciplina fiscale, indi, richiamando e presupponendo la disciplina civilistica e la significanza da attribuire alla *dictio* di attività connessa, tuttavia *“circoscrive le 'attività connesse’”*, attraverso il rinvio al periodico DM.

2.4.2. La funzione del ridetto DM, indi, non può che essere quella di *circoscrivere e limitare*, e non già di estendere -ovvero, *melior*, infrangere il dettato normativo primario- includendo nel regime speciale *de quo agitur* beni e attività non mai rientranti nel novero di quelli connessi alle attività agricole, per le quali *solo* tale regime speciale è dalla legge contemplato.

2.4.3. Di talché -pur non venendo in rilievo *ratione temporis*, nella fattispecie oggetto di scrutinio da parte della Corte di Cassazione, i DDMM del 2010 e del 2011, bensì quello precedente del 2004, che non faceva menzione della attività di produzione del pane e di prodotti da forno- la Corte Suprema in ogni caso rimarcava che *“la specificità della materia tributaria senza dubbio consente al legislatore di allontanarsi dagli istituti civilistici o di prescindere dagli stessi, in relazione agli obiettivi fiscali perseguiti: tuttavia, quando ciò non avvenga con legge, come nel caso in esame, ma nell'esercizio di un potere regolamentare secondario, con decreto ministeriale, non è idoneo ad incidere con efficacia espansiva sulle qualificazioni giuridiche contenute nella legislazione primaria, oltre i limiti consentiti dalla stretta interpretazione della norma che lo consente, nel caso in esame l'art. 32, comma 2, lett. c)”* (Cass., V, 22 aprile 2016, n. 8128).

2.5. Tale rigoroso criterio esegetico -che conduce ad escludere la possibilità per i Ministeri resistenti di includere nel novero delle attività connesse quelle consistenti nella trasformazione della farina in pane, pizze ed altri prodotti da forno, in quanto

frutto di una successiva trasformazione della farina, a sua volta prodotto derivato dal grano e da altri cereali- vieppiù si impone, avuto riguardo:

- ai principi generali che informano i regimi speciali di agevolazione fiscale, trattandosi di regimi di *stretta interpretazione*, in quanto tali insuscettibili di operazioni ermeneutiche analogiche e/o estensive;

- alla normazione sovranazionale sopra richiamata (art. 32 TCE, ora art. 38 TFUE e allegato I) che *expressis verbis* riconduce nella nozione di “*prodotti agricoli*” i *cereali e i prodotti della macinazione, id est* quelli di *prima trasformazione*, ma non già il pane, la pasta o altri prodotti da forno, ottenuti per tramite della ulteriore trasformazione (perciò, *seconda trasformazione*) di quei prodotti della macinazione.

2.5.1. La “alterità” della ridetta attività di “*seconda trasformazione*” rispetto a quella agricola, nella significanza a quest’ultima attribuibile anche nel prisma del diritto dell’Unione, emerge dagli stessi orientamenti foggiate ripetutamente dalla Commissione europea in materia di aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale, ove è irrefragabile la distinzione tra produzione primaria, da un lato, e trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli dall’altro, equiparandosi le PMI che trasformano e commercializzano prodotti agricoli a quelle industriali, ed espressamente fornendosi la definizione di “*trasformazione di prodotti agricoli*” nei termini di “*qualsiasi trattamento di un prodotto agricolo a seguito del quale il prodotto ottenuto resta pur sempre un prodotto agricolo*” a’ sensi dei principi generali, siccome cristallizzati nel Trattato e nell’allegato I (cfr., punto 2.4. (35).11 degli orientamenti dell’Unione 2014-2020; in senso analogo, i precedenti orientamenti, richiamati dai ricorrenti alla pag. 15 del ricorso introduttivo, 2007-2013).

2.5.2. Le disposizioni ministeriali quivi censurate, indi:

- esorbitano dalla delega primaria contenuta all’art. 32, comma 2, lett. c), TUIR;

- violano i principi codicistici di cui all’art. 2135 c.c., interpretati altresì al lume del diritto UE;

- contrastano, altresì, con gli stessi principi del Trattato in tema di politica comune dell'agricoltura, assumendo idoneità lesiva delle regole comuni in materia di concorrenza e pregiudizievole per le finalità di essa politica, in esse ricomprendendovi la stabilizzazione dei mercati (artt. 33 e 34 TCE, ora artt. 39 e 40 TFUE).

2.6. La illegittimità delle previsioni secondarie –comechè deprivate di idonea fonte legittimante di matrice primaria e, anzi, contrastanti con il dettato legislativo e con gli stessi principi foggiate nel Trattato- vale poscia ad inverare gli ulteriori effetti perniciosi, lesivi dei valori costituzionali, pure prospettati dai ricorrenti con il terzo mezzo di gravame, stante:

- la non giustificata, e quindi irragionevole, disparità di trattamento fiscale tra le imprese esercenti la attività di panificazione, sottoposte al regime ordinario di "impresa", e gli agricoltori che detta attività di panificazione esercitano (artt. 3 e 97 Cost.), cui si rende applicabile anche per tale attività la disciplina agevolata generalmente contemplata per il reddito agrario;

- l'effetto distorsivo del libero giuoco concorrenziale, e la violazione del principio di parità delle armi nel dispiegarsi della attività economica privata, riveniente da tale regime agevolato, che in definitiva viene attribuito a cagione di una *qualitas* "soggettiva" (*status* di imprenditore agricolo) piuttosto che della natura della attività espletata –produzione di pano o di alimenti da forno- che non mai può rientrare nel novero di quelle connesse all'agricoltura (art. 41 Cost.);

- la correlata violazione dei principi generali in materia di imposizione fiscale (at. 53 Cost.).

2.7. Ne discende, altresì, la fondatezza del quarto mezzo (del ricorso introduttivo e dell'atto recante motivi aggiunti), stante la violazione, altresì, dei principi informanti la "*liberalizzazione della attività di produzione di pane*" (art. 4 d.l. 223/06), tenuto conto che:

- alla eliminazione del regime di normativa riserva, con la abrogazione del previgente *corpus* normativo e della "*licenza di panificazione*" ivi contemplata, e la

piena apertura del mercato a tutti gli operatori interessanti ad esplicare una tale attività;

- ha fatto seguito, per tramite dei gravati DDMM, la adozione di una misura oggettivamente lesiva del libero giuoco concorrenziale, comechè implicante una agevolazione tributaria a favore esclusivamente di una specifica categoria di operatori (imprenditori agricoli) che alla ridetta attività di panificazione, ormai liberalizzata, intendano pure dedicarsi.

2.8. L'accoglimento del primo, del terzo e del quarto mezzo del ricorso introduttivo, come altresì riproposti nell'atto recante motivi aggiunti, oltre che del quinto mezzo di essi motivi aggiunti, determina il massimo soddisfacimento dell'interesse quivi azionato dai ricorrenti, consentendo loro il conseguimento della *utilitas* richiesta, mercè la caducazione, *in parte qua*, dei decreti ministeriali impugnati.

Ciò che vale a deprivare di interesse la doglianza con cui si lamenta la violazione dei principi in tema di aiuti di Stato.

2.9. In ogni caso anche tale censura (secondo motivo del ricorso introduttivo e dei motivi aggiunti) – la cui disamina quivi *quodammodo* si effettua, anche al fine di completare il quadro degli effetti conformativi della pronuncia cui parametrare la legittimità della successiva azione amministrativa in sede di rinnovato esercizio del potere - è fondata.

2.9.1. Va preliminarmente rilevato che la retta implementazione della disciplina in tema di aiuti di Stato spetta, da un lato, alla Commissione europea, e, dall'altro, ai Giudici nazionali, fermo restando che i loro rispettivi ruoli sono "*complementari ma distinti*" (CGUE, 13 febbraio 2014, *Mediaset*, C 69/13, § 19); l'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato si fonda su un obbligo di leale cooperazione tra, da un lato, i Giudici nazionali e, dall'altro, la Commissione e il Giudice dell'Unione.

2.9.2. L'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, già art. 88 TCE, contempla un controllo preventivo sui progetti di nuovi aiuti:

- obbligando gli Stati membri a comunicare alla Commissione *“in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti”*;
 - prescrivendo, altresì, che *“Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale”*;
- cd. *“obbligo di standstill”*.

2.9.3. La prevenzione in tal modo organizzata mira a far sì che venga data esecuzione solo ad aiuti compatibili con il mercato interno. Al fine di conseguire tale obiettivo, l'attuazione di un progetto d'aiuto è differita fino al momento in cui, con la decisione definitiva della Commissione, non viene dissipato il dubbio circa la sua compatibilità (CGUE, 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, C 284/12, §§ 25 e 26).

Ora i Giudici nazionali:

- possono essere investiti, in materia di aiuti di Stato, di controversie che li obbligano a interpretare e ad applicare la nozione di aiuto, in particolare al fine di determinare se una misura statale sia stata istituita ed implementata in violazione degli obblighi di cui all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, già art. 88 TCE;
- non sono competenti a pronunciarsi sulla compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato interno (CGUE, 4 marzo 2020, C-587/18).

La valutazione della compatibilità delle misure di aiuto o di un regime di aiuti con il mercato interno è infatti di competenza esclusiva della Commissione, che agisce sotto il controllo del Giudice dell'Unione (CGUE, 18 luglio 2007, *Lucchini*, C-119/05, §§ 50-52; CGUE 15 settembre 2016, *PGE*, C-574/14, §§ 30-32).

Di talchè, *“mentre la valutazione della compatibilità di misure di aiuto con il mercato interno rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che agisce sotto il controllo dei Giudici dell'Unione, i Giudici nazionali provvedono alla salvaguardia, fino alla decisione definitiva della Commissione, dei diritti dei singoli di fronte ad un'eventuale violazione, da parte delle Autorità statali, del divieto previsto dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE”* (CGUE, 18 maggio 2017, *Fondul Proprietaea*, § 42; CGUE, 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, cit. § 28).

2.9.4. Compito del Giudice nazionale è, dunque, e nella ipotesi in cui ciò effettivamente *rilevi ai fini della decisione* della controversia di cui è investita, quello di certare la eventuale sussistenza delle condizioni enumerate all'art. 87 TCE, ora art. 107 TFUE –siccome ricostruite dalla elaborazione euristica dei Giudici dell'Unione- perché possa reputarsi integrata la nozione di "*aiuto di Stato*" (CGUE, 3 settembre 2020, *Vereniging tot Behoud van Natuurmonumenten in Nederland*, C817/18 § 99); e ciò, ove ne ritenga sussistenti gli estremi, anche disponendo il rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE* per ottenere dalla CGUE "*gli elementi di interpretazione di diritto dell'Unione che gli consentano di stabilire se una misura nazionale possa essere qualificata come 'aiuto di Stato'*" (CGUE, 3 marzo 2021, nn. 434/19 e 435/19, § 33; CGUE, 18 maggio 2017, C-150/16, cit., § 12; CGUE, 19 marzo 2015, *OTP Bank*, C 672/13, § 30).

2.9.5. Tale potestà, nei termini sopra precisati, spetta indeclinabilmente al Giudice nazionale, in funzione di salvaguardia dei diritti dei singoli incisi da una misura che – qualificata da esso Giudice come "*aiuto*" *ex art. 87 TCE*, ora art. 107 TFUE, paragrafo 1- sia stata nondimeno applicata dallo Stato membro senza rispettare l'obbligo di preventiva notifica e di *standstill* sanciti all'art. 108, paragrafo 3, TFUE, già art. 88 TCE (TAR Lombardia, I, 3 settembre 2018, nn. 2041 e 2042).

2.9.6. Fatta questa doverosa premessa, può ora procedersi ad acclarare la eventuale sussistenza nel caso *de quo agitur* delle condizioni integranti la nozione di "*aiuto di Stato*" *ex art. 87 TCE*, ora art. 107 TFUE.

2.9.7. Ora, *va in limine* rilevato che la nozione di aiuto di Stato è:

- scevra da qualsivoglia elemento relativo all'"*intention*" dello Stato Membro;
- ha carattere oggettivo; ciò che solo rileva –al di là della *voluntas* o degli intendimenti- è l'effetto distorsivo della "*concorrenza*" *tra i Paesi* dell'Unione.

L'art. 107 TFUE, già art. 87 TCE, è funzionale ad assicurare la integrità del mercato interno precludendo agli Stati membri di *artificialmente* (pel tramite di risorse pubbliche) sostenere l'attività economica e d'impresa, compresa quella afferente al

settore agricolo, svolta all'interno del territorio nazionale (TAR Lombardia, I, 3 settembre 2018, nn. 2041 e 2042).

2.9.8. Gli elementi che, alla luce della giurisprudenza UE, tradizionalmente devono essere certati (*in via cumulativa*: CGUE, 17 luglio 2008, *Essent Netwerk Noord*, in causa C-206/06) perché possa reputarsi integrata la nozione di aiuto sono: i) l'utilizzo, anche temporaneo, di risorse pubbliche o sotto il "*controllo pubblico*" (CGUE, 9 novembre 2017, causa C-656/15, § 46; 13 settembre 2017, causa C-329/15, § 20), per tali intendendosi anche la rinuncia a risorse che, altrimenti, avrebbero dovuto essere versate al bilancio dello Stato (CGUE 16 maggio 2000, C-83/98, §§ 48-51); ii) la imputabilità della misura *de qua* allo Stato, ovvero ad un organismo di natura pubblica (CGUE, *Stardust Marine*, in causa C-482/99; cfr., CGUE, in causa C-472/15; 19 dicembre 2013, C- 262/12); iii) la esistenza di un vantaggio; iv) la natura selettiva di detto vantaggio, volta a favorire talune imprese ("*favouring certain undertakings or the production of certain goods*"), apprezzabile da un punto di vista geografico, settoriale ("*la valutazione del requisito in parola richiede di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, la misura nazionale in discussione sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica comparabile, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da detto regime, e che sono quindi oggetto di un trattamento differenziato idoneo, in sostanza, ad essere qualificato come discriminatorio*"; CGUE, 26 aprile 2018, C-236/17 e C-237/17); v) effetto distorsivo della concorrenza tra imprese; vi) effetto sugli scambi tra Paesi.

2.9.9. Integra la nozione di "*aiuto di Stato*" la misura che presenta tutte le caratteristiche suindicate, che devono congiuntamente essere certate, cc.dd. "*cumulative conditions*" (CGUE, 15 maggio 2019, *Achema*, C706/17, § 46).

2.9.10. Ora, siccome rammentato *supra* in sede di scrutinio delle altre doglianze:

- il regime fiscale agevolato contemplato dai DDMM gravati per la attività di panificazione esercitata da imprenditori agricoli, e non anche e non già per quella

esercitata dagli altri soggetti che quale *qualitas* non rivestano, costituisce un *vantaggio* per essi imprenditori agricoli;

- trattasi di un regime di sgravio e di sostegno concesso ad una categoria di imprese, quelle agricole, e dunque a cagione di uno *status* soggettivo –riveniente dalla *qualitas* di imprenditore agricolo, comechè esplicante l'attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali, oltre che di attività connesse a' sensi dell'art. 2135 c.c.- e *non già in considerazione della natura oggettiva della attività* esercitata (la panificazione) che, come sopra ampiamente illustrato, non rientra nel novero delle attività agricole, neanche di quelle connesse;

- la attività di panificazione, non riconducibile al *genus* di quella agricola, non è ontologicamente differente a seconda che la eserciti la impresa agricola o quella non agricola; la misura censurata, indi, "*introduce differenziazioni tra le imprese che, rispetto all'obiettivo perseguito, versano in una situazione analoga*", in guisa da integrare un vantaggio selettivo, in quanto "*idoneo a porre talune imprese in una situazione più favorevole rispetto ad altre*" (CGUE, 4 giugno 2015, C-15/14);

- tale vantaggio selettivo viene conseguito per tramite dell'utilizzo delle risorse pubbliche, stante la riduzione degli oneri fiscali e, indi, il mancato introito erariale che ne consegue; e, invero, il venire meno di entrate fiscali e contributive dovuto a riduzioni o esenzioni concesse dallo Stato Membro risponde al criterio delle risorse statali di cui all'art. 87 TCE, ora art. 107 TFUE (CGUE 15 marzo 1994, Banco Exterior de Espana, C-387/92).

2.9.11. La "*misura*" oggetto delle censure di parte ricorrente riguarda, dunque, "*talune imprese o talune produzioni*", essendo la agevolazione tributaria concessa ai solo imprenditori agricoli, per una attività che altri imprenditori per contro professionalmente esercitano, epperò senza fruire del ridotto *beneficium*; non è, dunque, superato il cd. "*discrimination test*" (CGUE, 4 giugno 2015, *Mol*, C-15/14).

2.9.12. D'altra parte, per valutare la natura selettiva dell'intervento, è necessario:

- individuare il “*sistema di riferimento*” (*corpus* di norme che si applica alle imprese che ricadono “*nel campo di applicazione definito dal suo obiettivo*”);
- valutare se la misura in questione costituisce una *deroga* a tale sistema in quanto distingue tra operatori economici che, rispetto agli obiettivi intrinseci del sistema, si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga;
- in caso di deroga, valutare se essa si imponga alla luce della natura e della struttura generale del sistema di che trattasi (cfr., altresì, la comunicazione della Commissione UE del 19.7.2016 sulla nozione di aiuti di Stato, § 128).

2.9.13. Nella fattispecie, il regime tributario agevolato introdotto dai DDMM gravati è *discriminatorio*, nel senso che –in relazione alla medesima, ontologica, attività– distingue tra *imprenditori non agricoli*, per cui si applica l’ordinario regime del reddito di impresa, e *imprenditori agricoli*, ammessi ad un *beneficium* fiscale che, indi, finisce per diventare *privilegium*.

2.9.14. Di qui la sussistenza anche delle ulteriori condizioni normativamente richieste perché sia integrata la nozione di “*auto di Stato*”, *id est*:

- l’effetto distorsivo della concorrenza;
- la incidenza sugli scambi tra gli Stati Membri.

2.9.15. Per quanto attiene alla condizione di cui al primo alinea, costituisce dato inveterato del diritto vivente quello in forza del quale:

- una misura concessa dello Stato è idonea a falsare il libero giuoco della concorrenza allorquando è in grado di migliorare la posizione concorrenziale del beneficiario nei confronti di altre imprese (CGUE 17 settembre 1980, Philip Morris, 730/79; Tribunale di primo grado UE, 15 giugno 2000, Alzetta, T-298/97 e T-312/97);
- di norma un tale effetto distorsivo si rinviene nel caso di vantaggio finanziario concesso ad una impresa –anche riducendo le spese cui dovrebbe altrimenti far fronte nell’ambito della propria attività, comprese misure volte ad alleviare l’ordinario regime di oneri tributari (CGUE, 3 marzo 2005, Heiser, C-172/03)- in un settore

liberalizzato dove esiste, o potrebbe esistere, una situazione di concorrenza (CGUE 24 luglio 2003, Altmark Trans, C-280/00);

- non è, di poi, necessario dimostrare e un'effettiva distorsione della concorrenza, ma è sufficiente esaminare se l'aiuto sia idoneo a falsare la concorrenza (CGUE, 3 marzo 2021, Poste Italiane s.p.a., C-434/19 e 435/19, cit., § 67);

- l'entità esigua di un aiuto, anche in relazione alle dimensioni della impresa beneficiaria, non vale *ex se* ad escludere la idoneità della misura a pregiudicare la concorrenza (CGUE, 24 luglio 2003, C-280/00).

2.9.16. Nella fattispecie che ne occupa, siccome sopra illustrato:

- il regime fiscale agevolato, riveniente dai DDMM gravati, attribuisce un vantaggio alle imprese agricole che esercitano la attività di panificazione; attività che, di contro, ove esercitata dai tradizionali panificatori/artigiani ovvero dalle imprese industriali, non gode di tali benefici fiscali, essendo assoggettata all'ordinario regime del reddito di impresa;

- il settore della "panificazione" è un settore aperto alla concorrenza per effetto dell'art. 4 d.l. 223/06, di abrogazione del regime di normativa "riserva" contemplato dalla legge 1002/56 –che condizionava al rilascio di apposita licenza l'esercizio della attività di panificazione- aprendo *de iure* e *de facto* il mercato della produzione di pane ad ogni altro operatore che detta attività intenda esercitare, pel tramite della semplice presentazione di DIA e della correlata certazione dei requisiti igienico-sanitari, ambientali ed edilizi;

- il vantaggio concesso soltanto ad una peculiare *species* di operatori, *id est* gli imprenditori agricoli, che detta attività di panificazione possano liberamente esercitare, li pone in una condizione di ingiustificato privilegio rispetto a tutte le altre imprese, ledendo il principio di parità delle armi che indefettibilmente deve sempre e comunque presiedere al libero svolgimento della iniziativa economica privata in un regime concorrenziale.

2.9.17. Quanto alla ulteriore *condicio* afferente alla *incidenza della misura sugli scambi tra Paesi Membri*, valga il rammentare che:

- non è necessario dimostrare la effettiva incidenza dell'aiuto sugli scambi tra Stati, essendo all'uopo sufficiente la mera *idoneità ad incidere* (CGUE, 29 luglio 2019, Azienda Napoletana Mobilità, C659/17, § 29; CGUE 14 gennaio 2015, C-518/13, § 65; CGUE, 8 maggio 2013, C- 197/11 e C-203/11, § 76); talchè, quando l'aiuto concesso da uno Stato membro rafforza la posizione di un'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti nell'ambito degli scambi intraunionali, questi ultimi devono ritenersi influenzati dall'aiuto (CGUE, 14 gennaio 2015, C-518/13, § 66);

- parimenti, non è necessario che il beneficiario della misura selettiva partecipi direttamente a scambi transfrontalieri, atteso che anche il rafforzamento o la salvaguardia della posizione all'interno del mercato locale è potenzialmente idoneo a precludere ovvero a rendere più arduo l'accesso al mercato da parte degli operatori di altri Stati Membri (CGUE, C-518/13, cit., § 67; CGUE, C-280/00, cit., §§ 77 e 78); e, invero, quando uno Stato membro concede un aiuto ad un'impresa, la produzione interna può risultarne invariata o aumentare, con la conseguenza che le possibilità delle imprese con sede in altri Stati membri di esportare i loro prodotti nel mercato di questo Stato membro ne sono diminuite (CGUE, 3 marzo 2021, Poste Italiane, C. 434/19 e C-435/19, cit., § 68; CGUE 29 luglio 2019, Azienda Napoletana Mobilità, C659/17, cit., § 30).

2.9.18. Ora, alla luce di tutto quanto sopra esposto, è evidente che il beneficio fiscale concesso alle imprese agricole nella attività di panificazione:

- *non ha un impatto prettamente locale*, essendo rivolto alla generalità delle imprese agricole cui è consentito di svolgere liberamente la attività di panificazione, all'interno del territorio nazionale, godendo di un peculiare "*favor fiscali*";

- è suscettibile, *indi, di ledere la posizione di tutte le altre imprese* –non esplicitanti attività agricola- che a quel mercato partecipino o intendano legittimamente partecipare, ivi comprese quelle provenienti da altri Paesi dell'Unione.

2.9.19. Dalla qualificazione della misura adottata con i gravati DDMM nei termini di “aiuto di Stato”, discende in via affatto consequenziale la violazione da parte dello Stato italiano dell’obbligo di preventiva notifica alla Commissione nonché, ed *a fortiori* –essendo stato precluso in nuce lo scrutinio di compatibilità ad essa Commissione *solo* spettante- dell’obbligo di *standstill* ex art. 88 TCE, *ratione temporis* applicabile, ora trasfuso nell’art. 108 TFUE.

2.9.20. E, tuttavia, siccome *supra* rammentato, la salvaguardia dei diritti dei ricorrenti – e delle imprese, diverse da quelle agricole, incise dal ridetto aiuto di Stato, applicato nel territorio nazionale ad onta della mancata notifica alla Commissione europea – è già pienamente assicurata per effetto della favorevole delibazione di tutte le altre censure veicolate con il gravame introduttivo e con il successivo atto recante motivi aggiunti, che valgono *ex se* a determinare la caducazione dei DDMM *de quibus*.

3. Non si rinvengono ragioni, infine, per deflettere dalla regola generale in forza della quale le spese di lite seguono la soccombenza, nella misura indicata in dispositivo.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Seconda Stralcio), definitivamente pronunciando sul ricorso e sull’atto recante motivi aggiunti, come in epigrafe proposti, annulla i gravati decreti ministeriali limitatamente alla inclusione, tra i beni che possono essere oggetto delle attività agricole connesse ex art. 32 TUIR, di quelli rivenienti dalla “*produzione di prodotti di panetteria freschi*” (DM 5 agosto 2010) nonché dalla “*produzione di pane*” (DM 17 giugno 2011).

Condanna:

- i Ministeri resistenti, in solido tra loro, e la Coldiretti al pagamento delle spese di lite, che si liquidano complessivamente in € 5.000,00, oltre accessori come per legge, a carico dei Ministeri, e in € 5.000,00, oltre accessori come per legge, a carico della Coldiretti;
- tutte le parti resistenti, in solido tra loro, al rimborso del contributo unificato, nella misura effettivamente versata dai ricorrenti.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'Autorità amministrativa.