

**Relatore:**  
**Avv. Vanni Fusconi**

**Mercoledì 20 Dicembre 2023**

# **DELEGA FISCALE**

**REDDITO AGRARIO E NUOVO CLASSAMENTO PER LE COLTURE**

**INNOVATIVE**

# Delega fiscale (Legge n. 111/2023)

Con la Legge Delega il Parlamento ha affidato al Governo il compito di attuare un'importante riforma della disciplina fiscale del settore agricolo.

I principi e i criteri direttivi per attuare la riforma

Art. 5, co. 1. lett. b) della Legge n. 111/2023

Punto 1) «**l'introduzione**, per le attività agricole di coltivazione di cui all'articolo 2135, primo comma, del codice civile, **di nuove classi e qualità di coltura al fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione, riordinando il relativo regime di imposizione su base catastale** e individuando il limite oltre il quale l'attività eccedente è considerata produttiva di reddito d'impresa;»

# Finalità della Legge Delega

- Introduzione del **regime di imposizione catastale per le nuove forme di coltivazione che non utilizzano il terreno** (coltivazioni idroponiche, vertical farm ecc.) e di un limite oltre il quale l'attività eccedente è considerata produttiva di reddito d'impresa.
- Attuazione di un sistema di imposizione catastale organico e definito.

# L'attuale sistema normativo

L'art. 2135 del Codice Civile fonda il concetto di **attività agricola** sulla **“cura e lo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso”** ed ha relegato il **fondo** ad **elemento solo “potenzialmente”** necessario alla coltivazione.

Ai fini civilistici non sussistono dubbi sulla possibilità di inquadrare le coltivazioni che non sfruttano il terreno nell'ambito dell'attività agricola.

# L'attuale sistema normativo

Art. 32, comma 2, lett. b) del TUIR:

*“Sono considerate attività agricole: b) [...] le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste”.*

**Con il riferimento al concetto di “produzioni vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili”  
viene superato il concetto tradizionale di coltivazione del terreno**



# L'attuale sistema normativo

**Produzione vegetale svolta su superfici prive di reddito agrario**

**Art. 34, co. 4 e 28, co. 4-bis del TUIR**

*Il reddito agrario e dominicale delle «**superfici adibite alle colture prodotte in serra o alla funghicoltura**», in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, è determinato mediante l'applicazione della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia.*

La disposizione non fa alcun riferimento alle «**strutture fisse e mobili**» richiamate dall'art. 32 lett. b) del TUIR.

# L'intervento della legge delega

- **Riordino del regime di imposizione catastale:** le coltivazioni innovative **dovranno generare reddito agrario** a prescindere dal collegamento diretto con il terreno ed anche se realizzate su superfici o in costruzioni prive di rendita catastale, a prescindere dalla classificazione catastale e destinazione urbanistica di queste ultime.
- **Nuovo classamento:** nuovo classamento per le coltivazioni fuori suolo e definizione di qualità di cultura, presumibilmente da affidare a un apposito DM. Individuazione di determinati limiti oltre i quali l'attività accedente sarà produttiva di reddito di impresa.

# **DELEGA FISCALE**

**CREDITI DI CARBONIO COME DIRETTA EMANAZIONE DELL'ATTIVITÀ**

**AGRICOLA PRINCIPALE**



## **Delega fiscale (Legge n. 111/2023)**

Art. 5, co. 1. lett. b) della Legge n. 111/2023

Punto 2) «la riconducibilità dei **redditi** relativi ai beni, anche immateriali, derivanti dalle **attività di coltivazione e allevamento che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici**, entro limiti predeterminati, ai redditi ottenuti dalle attività agricole di cui all'**articolo 2135**, primo comma, del codice civile con eventuale **assoggettamento a imposizione semplificata**»

## Finalità della Legge Delega

- Ampliamento della nozione di attività agricola attraverso la ricomprensione nell'ambito dell'art. 2135, comma 1, del codice civile dei beni, anche immateriali, che hanno un impatto positivo sull'ambiente, quali, ad esempio, l'assorbimento delle emissioni di anidride carbonica (CO<sub>2</sub>) e del relativo sequestro (c.d. "carbon capturing and sequestration" o "CCS").
- Determinazione su base catastale dei redditi derivanti dalla vendita dei crediti di carbonio.

## L'attuale sistema normativo

Sul piano fiscale, l'Agenzia delle Entrate con la Risposta a interpello n. 365/2020 ha indicato che i redditi derivanti dalla cessione dei crediti di emissione di CO2 non rientrano nel regime di tassazione forfettario delle attività connesse di cui all'art. 56-*bis*, TUIR, ma concorrono alla formazione dei redditi d'impresa ai sensi dell'art. 85, TUIR.

# **L'intervento della Legge delega**

- **Occorrerà individuare criteri oggettivi al fine di verificare in che misura le varie tipologie di coltivazione sono in grado di immagazzinare e trattenere Co<sub>2</sub>.**
- **In termini economici la cessione dei crediti di carbonio rappresenterà una forma di integrazione del reddito.**



# AGRIVOLTAICO

# AGRIVOLTAICO

Un sistema complesso che combina la produzione agricola ed energetica da fonte fotovoltaica nello stesso spazio enfatizzando il doppio uso del suolo.

Attraverso tale innovazione si riesce a ottimizzare l'utilizzo della terra e ad ottenere un vantaggio per entrambe le dimensioni che la compongono. **Incarna perfettamente il concetto di intensificazione sostenibile dell'agricoltura, alla base di tutte le politiche di sviluppo del comparto.**



# Agrivoltaico: inquadramento civilistico e fiscale

dell'art. 1, comma 423 della Legge 23 dicembre 2005 n. 266

Ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, **la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno, [...] , costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario. Per la produzione di energia, oltre i limiti suddetti, il reddito delle persone fisiche, delle società semplici e degli altri soggetti di cui all'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, è determinato, ai fini IRPEF ed IRES, applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento**, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, previa comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442.



# **Agrivoltaico: inquadramento civilistico e fiscale**

Dall'interpretazione del comma 423 offerta dalla **sentenza della Corte Costituzionale n. 66 del 25 febbraio 2015** emerge un principio chiaro:

La produzione di energia da fonte fotovoltaica è un'attività agricola connessa a prescindere dalla potenza dell'impianto, **purchè esista un fondo sul quale l'imprenditore eserciti effettivamente una delle attività agricole cosiddette primarie.**



# Agrivoltaico: inquadramento civilistico e fiscale

## Agenzia Entrate Circolare 32/E del 2009

Per **la parte eccedente la franchigia** la produzione di energia può essere considerata connessa nel caso sussista uno dei seguenti requisiti:

- a) la produzione di energia fotovoltaica derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, come definiti dall'articolo 2 del D.M. 19 febbraio 2007, realizzati su **strutture aziendali esistenti**.
- b) il volume d'affari derivante dell'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) deve essere superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 KW. Detto volume deve essere calcolato senza tenere conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica;
- c) entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 KW di potenza installata eccedente il limite dei 200 KW, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola.

# **Agrivoltaico: inquadramento civilistico e fiscale**

## **Conclusioni**

L'agrivoltaico ha finalità ed un impatto sul territorio completamente diverso da quello del fotovoltaico tradizionali, conseguentemente servono chiarimenti affinché questa nuova forma di produzione di energia da fonte fotovoltaica venga considerata sempre connessa all'attività agricola principale anche ai fini fiscali.

# IL CONTRATTO DI SOCCIDA

## **Aspetti fiscali**

Il contratto di soccida di cui all'art. 2170 c.c. è un contratto associativo e presuppone che:

**SOCCIDANTE E SOCCIDARIO CONDIVIDANO IL RISCHIO DI IMPRESA FINALIZZATO ALLA RIPARTIZIONE A TITOLO ORIGINARIO DEGLI ACCRESCIMENTI**

- Risoluzione 560921 del 16 novembre 1990



## **Aspetti fiscali**

Gli accrescimenti sono determinati dalla differenza inventariale degli animali rilevati a fine ciclo rispetto a quelli di inizio ciclo di allevamento, tenuto conto della mortalità e degli eventuali scarti commerciali.

### **VERBALE DI INIZIO CICLO DI ALLEVAMENTO**

(il numero degli animali, la razza, la qualità, il sesso, il peso, l'età e il relativo prezzo di mercato)

### **VERBALE DI FINE CICLO DI ALLEVAMENTO**

(gli stessi elementi di cui sopra ma riferiti alla fine del ciclo)

N.B.: Oltre agli accrescimenti il contratto può prevedere la ripartizione delle utilità derivanti dall'attività svolta (latte, lana, ecc.).

# Aspetti fiscali

## L'ASSENZA DI COMPENSI PRESTABILITI

(Il soccidario deve correre il rischio di impresa che può concretizzarsi anche nel mancato percepimento di corrispettivi)

## I CRITERI PER LA RIPARTIZIONE DEGLI ACCRESCIMENTI

(Gli incrementi spettanti al soccidario devono essere quantificati in base alla resa effettiva rilevata a fine ciclo e la loro valorizzazione monetaria deve tenere conto del prezzo corrente di mercato)

## Aspetti fiscali

La quota di accrescimenti spettante al soccidario può essere a lui attribuita **in natura oppure convertita in denaro (soccida monetizzata).**

*«La ripartizione degli accrescimenti a favore del Soccidario avverrà non con la ripartizione degli animali bensì attraverso la monetizzazione dei capi spettanti. A tal fine verrà rilasciata apposita ricevuta senza assoggettamento ad IVA, trattandosi di quota che spetta a titolo di assegnazione (Ris. Min. n. 504929 del 7.12.73 – Circ. Min. n. 32 del 27.04.73 – Ris. Min. n. 502890 del 3.01.74 – Ris. Min. n. 381861 del 28.05.87). Il prezzo da applicare agli incrementi spettanti al Soccidario è stabilito di comune accordo fra le parti e parametrato a quello realizzato dal Soccidante o, in assenza, mediante i bollettini ufficiali o le mercuriali della CCIAA riferiti al mercato di \_\_\_\_\_ .»*

## **Aspetti fiscali**

Nel contratto di soccida può essere prevista la corresponsione di acconti purché segua il relativo conguaglio a fine ciclo.

Corte di Cassazione n. 27679 del 11/12/2013



# Aspetti fiscali

## IMPOSTE DIRETTE

Gli imprenditori agricoli individuali, le società semplici e gli enti non commerciali, possono determinare il reddito di allevamento in tre modi:

1. Reddito agrario (art. 32 TUIR): terreno è potenzialmente sufficiente a produrre almeno un quarto del mangime necessario;
2. Parametri (art. 56, comma 5, TUIR): terreno sia insufficiente a produrre almeno un quarto del mangime necessario;
3. In base alle risultanze del bilancio, se l'allevamento è condotto senza terra.

## Aspetti fiscali

La determinazione del reddito eccedentario a parametri non è consentita per le società di capitali, cooperative, Snc, Sas che determinano in ogni caso il proprio reddito in maniera analitica.

L'applicazione dei parametri non è consentita nemmeno per la società in opzione.

I soggetti che determinano il reddito dei capi eccedenti ai sensi del 5° comma art. 56, possono optare per la determinazione del reddito nei modi ordinari.

## Aspetti fiscali

Quale terreno occorre prendere in considerazione per la determinazione del reddito su base catastale?

Art. 33, comma 2, del TUIR

*«Nei casi di conduzione associata, salvo il disposto dell'[art. 5](#), il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza. Il possessore del terreno o l'affittuario deve allegare alla dichiarazione dei redditi un atto sottoscritto da tutti gli associati dal quale risultino la quota del reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto. Mancando la sottoscrizione anche di un solo associato o l'indicazione della ripartizione del reddito si presume che questo sia ripartito in parti uguali.»*

## Aspetti fiscali

### Esempio clausola contrattuale trattamento tributario

*«Il presente accordo è regolato ai fini dell'imposizione diretta dall'art. 32 del D.P.R. 22.12.86 n. 917, pertanto le Parti concordano che potranno dichiarare il reddito agrario relativamente ai terreni in proprio possesso. In particolare, il Soccidario dichiara il reddito agrario del proprio terreno in quanto portatore di capitale di esercizio e di lavoro, ai sensi del citato art. 32 del TUIR, mettendo eventualmente a disposizione i terreni per lo smaltimento dei liquami, delle lattiere e delle deiezioni animali»*

# Aspetti fiscali

## IL REGISTRO DI CARICO E SCARICO

Obbligatorio per gli imprenditori individuali e le società semplici solo se si superano i limiti di cui all'art. 32 del TUIR (art. 18-*bis* D.P.R. 600/1973).

Sempre obbligatorio per le società di capitali, Snc e Sas.



# Aspetti fiscali

## IVA

Soccidante e soccidario possono accedere al regime speciale IVA di cui all'art. 34 D.P.R. 633/1972 in quanto produttori agricoli e parti attive nell'attività/impresa di allevamento.

# Aspetti fiscali

## IVA

Circolare n. 32 del 27 aprile 1973

*«Nel caso di allevamenti condotti in base ad un contratto di soccida, avente le caratteristiche di cui all' art. 2170 e segg. del Codice civile , **possono essere considerati produttori agricoli, ai fini dell' art. 34, in quanto partecipi dell' attività di allevamento di cui si assumono i rischi in proporzione alle quote conferite, sia il soccidario che il soccidante il quale svolga in proprio l' attività di allevatore.**»*

*Ne deriva che alle cessioni aventi per oggetto i frutti dell' allevamento, può essere applicato il regime di cui al primo comma del richiamato art. 34; nell' accennata ipotesi, la veste di contribuente viene assunta dal solo soccidante qualora provveda alla vendita dell' intero prodotto, ovvero anche dal soccidario per la parte di sua spettanza che venga da esso direttamente ceduta.»*

# **Aspetti fiscali**

## **IVA**

La problematica della necessità di un allevamento in proprio in capo al soccidante

**Corte di cassazione, Sentenze n. 987/2022 e 1146/2022**

# Aspetti fiscali

## IVA

### *Circolare 9 febbraio 1995, n. 48/E/VI/13/1030*

1. Il conferimento degli animali da parte del soccidante non costituisce passaggio di proprietà; è irrilevante ai fini IVA.
2. Il riparto degli incrementi in natura (e altri prodotti) tra soccidante e soccidario è irrilevante ai fini IVA (divisione titolo originario).
3. Il bestiame non costituente accrescimento potrà usufruire del regime speciale IVA in sede di cessione solo se acquistato in Iva dal soccidante.
4. Gli accrescimenti potranno sempre essere ceduti in IVA.

## **Aspetti fiscali**

### **IVA**

***Circ. n. 32/1973 e Ris. Min. 504929 del 7/12/1973***

La monetizzazione, cioè la liquidazione in denaro al soccidario, non è soggetta ad IVA in quanto considerato un riparto di utili.

L'assenza di operazioni imponibili genera in capo al soccidario l'indetraibilità specifica dell'IVA relativa al contratto di soccida.

Corte di Cassazione, Sentenza n. 14791 del 15 luglio 2015



# Aspetti fiscali

## LA SOCCIDA ED IL RISCHIO DI RIQUALIFICAZIONE AI FINI IVA

Corte di Cassazione Ordinanza n. 15764/2023



**GRAZIE PER  
L'ATTENZIONE**