



BOLLETTINO INFORMATIVO DI LEGISLAZIONE VITIVINICOLA N. 34 Gennaio - Marzo 2019¹

Gentili Lettori,

il nostro Bollettino, messo a Vostra disposizione direttamente sul sito dell'Accademia Italiana della Vite e del Vino (www.aivv.it), e liberamente scaricabile a cura degli interessati, prosegue la sua attività di ricerca ed informazione di settore, occupandosi in questo numero di un ampio approfondimento tematico sull'argomento concernente la **fiscalità in materia vitivinicola**, secondo lo schema di lavoro che segue

• **FISCALITA' IN MATERIA VITIVINICOLA**

- **La legge di orientamento in agricoltura**
- **Le attività di natura agricola sostanziale**
- **Le attività connesse**
- **La tassazione dei redditi in agricoltura**
- **La tassazione dei redditi derivanti dall'esproprio o dalla cessione dei terreni**
- **Il trattamento icti dei terreni agricoli**
- **La normativa Iva in agricoltura**
- **I redditi di allevamento**
- **Le disposizioni in materia di cooperative agricole**
- **Credito d'imposta per gli investimenti e altre agevolazioni in agricoltura**

A seguire, Vi proporremo alcuni importanti temi nella sezione

• **LEGGI E REGOLAMENTI COMMENTATI**

Infine, come d'abitudine, alcune

• **NEWS IN MATERIA VITIVINICOLA**

¹ Questo numero del Bollettino è stato curato dall'Avv. DANILO RIPONTI, con il supporto del Dott. Giuseppe Maset e del Dott. Andrea Parro, collaboratori dello STUDIO LEGALE ASSOCIATO RIPONTI, e con il prezioso ausilio del Dott. Francesco Bruzzese e del Dott. Riccardo Bonuzzi. Nella preparazione del presente elaborato ci si è avvalsi dei contributi tratti dalle fonti normative e regolamentari, dal variegato materiale reso disponibile dalle associazioni di categoria, dagli studi scientifico - accademici, ed infine dai suggerimenti e dalle svariate questioni che ci vengono sottoposte dagli addetti del settore.

● FISCALITA' IN MATERIA VITIVINICOLA

■ La legge di orientamento in agricoltura

Il reddito in agricoltura ha una disciplina normativa e tributaria del tutto peculiare, e di particolare favore per il contribuente.

L'articolo 29 del Tuir disciplina il reddito agrario e offre una serie di indicazioni e definizioni fondamentali.

Esso è strutturato in quattro commi: il primo offre una definizione di **reddito agrario**, il secondo delinea le **attività che devono essere considerate agricole**, il terzo disciplina le modalità di **determinazione del reddito** derivante dall'attività di allevamento del bestiame che rientra nell'esercizio normale dell'agricoltura e il quarto indica **i terreni che non devono considerarsi produttivi di reddito agrario**.

Leggendo tale norma, risulta evidente il richiamo del disposto dell'art. 2135 del codice civile, recante l'individuazione dell'imprenditore agricolo.

Detto articolo è stato integralmente modificato dall'articolo 1 del d.lgs n. 228/2001 ("*orientamento e modernizzazione del settore agricolo*"), entrato in vigore il 30 giugno dello stesso anno, che ha introdotto una nuova definizione di imprenditore agricolo e di attività agricola principale e connessa.

Il novellato articolo 2135 del codice civile, disposizione principale di riferimento, individua le attività aventi natura agricola sul piano sostanziale, che sono:

- **la coltivazione del fondo**

- **la selvicoltura**

- **l'allevamento di animali**.

Non ha quindi più alcun rilievo, invece, l'elemento soggettivo di colui che esercita l'attività: sono infatti definiti **imprenditori agricoli sia le persone fisiche, che le società di persone o di capitali e gli enti, che svolgono con fini di lucro attività di natura agricola**.

D'altra parte, invero, non sono imprenditori agricoli coloro che esercitano la coltivazione del terreno o l'allevamento degli animali ai fini dell'autoconsumo.

L'art. 2135, infine, sancisce *apertis verbis* che debba essere considerato imprenditore agricolo anche **colui che svolge un'attività connessa a quelle aventi natura agricola sostanziale**.

■ Le attività di natura agricola sostanziale

a) coltivazione del fondo

Per definire l'attività di coltivazione del fondo, la legge di orientamento ha recepito il criterio cosiddetto biologico, nel senso che ineriscono all'agricoltura quelle attività volte alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso. Dette attività, di carattere vegetale o animale, utilizzano, o possono utilizzare, il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Per essere definita agricola, dunque, un'attività può riguardare anche **una sola fase** del ciclo di produzione, quando cioè si realizza un incremento quali-quantitativo dello sviluppo vegetativo del prodotto.

Non è più necessario, invece, che la coltivazione del fondo sia identificata come il complesso unico e inscindibile del ciclo dei lavori svolti dall'agricoltore per conseguire i prodotti immediati e diretti della terra (ciclo che ha inizio con la rottura del suolo e la preparazione del terreno, continua con una serie di cure intermedie finalizzate a sorreggere le varie fasi del processo produttivo e ha fine con la raccolta dei prodotti).

b) selvicoltura

Con il termine selvicoltura si intendono le attività di coltivazione del bosco finalizzate al miglioramento delle condizioni economiche e sociali delle zone montane.

Il decreto legislativo n. 227/2001, in materia di orientamento e modernizzazione del settore forestale, ha stabilito che i termini bosco, foresta e selva sono equiparati. Pertanto, l'attività di selvicoltura può essere riferita anche alla foresta e alla selva.

La selvicoltura si concretizza in interventi volti alla riproduzione del bosco e alla conservazione della sua consistenza e deve essere distinta dall'attività di disboscamento o di mera estrazione del legname, che, non avendo cura della conservazione della produttività del bosco, non possono essere considerate attività derivante dall'esercizio di impresa agricola.

Al riguardo, si rammenta che lo stesso decreto n. 227/2001 ha equiparato agli imprenditori agricoli le cooperative e i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali.

c) allevamento di animali

L'introduzione del termine "*animali*", in luogo del termine "*bestiame*" utilizzato nella precedente formulazione dell'articolo 2135 del codice civile, ha eliminato i dubbi interpretativi in merito alle tipologie di attività di allevamento ricomprese nella previsione normativa.

Allo stato attuale, la qualifica di impresa agricola spetta non solo all'allevamento degli animali da carne, da lavoro, da latte e da lana, ma anche agli allevamenti avicoli, di conigli, di api e di equini. Inoltre, non è necessario un rapporto di inerenza funzionale alla coltivazione del fondo.

Considerato che il nuovo articolo 2135 prevede che l'attività agricola non debba comprendere l'intero ciclo produttivo, ma una fase apprezzabile di esso, viene superato il concetto che l'attività di allevamento debba riferirsi ad animali nati in azienda alla cui alimentazione si provveda con mangimi ottenuti sul fondo.

Trova, quindi, legittimazione quanto già illustrato dal ministero delle Finanze con la risoluzione n. 445885 del 10 ottobre 1991, in linea con l'orientamento giurisprudenziale della Corte di cassazione, secondo cui l'attività di allevamento è considerata agricola anche se:

- gli animali siano stati acquistati all'esterno;

- la permanenza sul fondo non comprenda tutta la durata del ciclo biologico di ogni singolo animale, ma solo una fase apprezzabile di esso;

- gli animali vengano venduti prima che si riproducano e quindi senza che l'allevamento abbia l'effetto della riproduzione;

- gli animali siano alimentati con mangimi provenienti anche totalmente dall'esterno del fondo.

■ Le attività connesse

Nella precedente formulazione dell'art. 2135, si distingueva tra attività connesse "tipiche" (cioè quelle riguardanti la vendita e la trasformazione del prodotto agricolo), e le attività connesse atipiche, che dovevano essere collegate o comunque complementari, sul piano funzionale ed economico, a quelle considerate agrarie (la coltivazione del fondo, la selvicoltura e l'allevamento del bestiame).

Sebbene questo schema sia ripreso nel nuovo art. 2135, sono state introdotte novità sostanziali.

Infatti, si intendono connesse le attività, svolte dallo stesso imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, che abbiano a oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, o del bosco, o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni e servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

In effetti, le predette novità possono essere riassunte sostanzialmente in tre punti:

- **non è più richiesto l'esercizio normale dell'agricoltura**
- **viene introdotto il concetto di prevalenza**
- **vengono inseriti i servizi.**

In merito al primo aspetto, si può affermare che non vi sono più limiti in ordine alle modalità di svolgimento dell'attività, ai mezzi impiegati e alle tecniche adottate (ad esempio, possono essere considerate agricole le attività di trasformazione di frutta e pomodori in conserve, la trasformazione di uva e frutta in marmellata, il raffinamento dell'olio, eccetera).

In riferimento al concetto di prevalenza, invece, la nuova disposizione prevede che le attività di trasformazione e simili, possano avere a oggetto anche prodotti acquistati da terzi, purché risultino prevalenti i prodotti propri.

Al riguardo, si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 44/E del 14 maggio 2002, ha sottolineato che al fine di verificare la prevalenza è necessario confrontare in termini quantitativi i prodotti ottenuti dall'attività agricola principale e i prodotti acquistati da terzi, fermo restando che i prodotti acquistati devono comunque essere beni di derivazione agricola (ad esempio, uva per la produzione del vino).

Infine, trattiamo l'aspetto più innovativo della norma: vengono ricondotte all'area dell'impresa agricola le attività dirette alla fornitura di servizi, a condizione che:

- **le attrezzature impiegate per le prestazioni di servizi siano le stesse utilizzate normalmente nell'azienda agricola;**
- **le attrezzature utilizzate nella prestazione dei servizi siano impiegate prevalentemente nell'attività agricola.**

■ La tassazione dei redditi in agricoltura

La regola generale prevede che la tassazione sia basata non sul reddito effettivamente conseguito ma, con disposizione di evidente favore, su valori presunti, e più esattamente sul reddito dominicale, che va imputato al proprietario del terreno o a chi possiede un diritto reale su di esso e sul reddito agrario, che va imputato a chi esercita l'impresa agricola ai sensi dell'articolo 2135 c.c.

- Reddito dominicale

Producono reddito dominicale i terreni destinati all'esercizio delle attività agricole, restandone esclusi i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, quelli dati in affitto per usi non agricoli, nonché quelli produttivi di reddito d'impresa in quanto coltivati da società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e società commerciali.

Il reddito dominicale viene imputato al proprietario del terreno o a colui che possiede un diritto reale (ad esempio l'usufrutto) su di esso, nella misura riportata dal certificato catastale. Si ricorda che a far data dal 1° gennaio 1997 la tariffa d'estimo, che esprime il reddito dominicale, deve essere aumentata dell'80 per cento., ma si tratta comunque di tassazioni assai lievi.

Ai fini dichiarativi, il reddito dominicale va denunciato dal proprietario del terreno o da chiunque vanti un diritto reale (usufrutto, enfiteusi, eccetera), mentre, qualora i terreni siano concessi in affitto per uso agricolo, il reddito da dichiarare sarà sempre il reddito dominicale, a nulla rilevando il canone di locazione percepito. Infatti, una specificità propria della tassazione dei redditi agricoli è rappresentata dall'ipotesi di affitto dei terreni a uso agricolo, laddove non solo le persone fisiche soggette a Irpef, ma anche le società e gli enti soggetti a Irpeg, denunciano solo il reddito dominicale. L'unica ipotesi in cui deve essere dichiarato il canone effettivamente percepito si verifica quando il canone effettivo risulta inferiore all'80 per cento della rendita catastale.

Qualora, invece, i terreni vengano concessi in locazione per usi diversi, come ad esempio per esposizioni commerciali o per lo svolgimento di altre attività, il canone riscosso costituirà, in capo al percipiente, un reddito diverso.

- Reddito agrario

Il reddito agrario, definito dall'articolo 29 del Tuir, esprime la redditività media derivante dall'esercizio di attività agricole nei limiti della potenzialità del terreno. Esso, determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite dalla legge catastale per ciascuna coltivazione, deve essere rapportato al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione della produzione impiegati dal soggetto che esercita l'attività agricola. Titolare del reddito agrario è colui che esercita l'impresa agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile, che definisce imprenditore agricolo chi esercita un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla selvicoltura, all'allevamento del bestiame e attività connesse.

Ciò rappresenta l'aspetto più delicato del regime fiscale in agricoltura, in quanto l'attività agricola è l'unica attività d'impresa tassata sulla base della rendita catastale a prescindere dal reddito effettivo prodotto o dalla perdita conseguita.

Il metodo catastale è perciò un incentivo a sfruttare con efficienza le potenzialità della terra, producendo oltre la media. Questo rivela una *ratio* fortemente agevolativa per il settore.

il M.E.F. ha quantificato il risparmio d'imposta generato dal metodo catastale per l'anno 2008:

- 641.588 agricoltori titolari di p. Iva (persone fisiche, società di persone, enti non commerciali e società di capitali) hanno dichiarato redditi catastali di 1.105 ml. €, a fronte di un reddito d'impresa presunto in 8.069 ml. €;
- 5.885.444 contribuenti persone fisiche, non titolari di p. Iva hanno dichiarato 1.049,1 ml. di €, a fronte di un reddito d'impresa presunto in 7.868,25 ml. €

Ne risulterebbe, per gli agricoltori, un vantaggio fiscale tra 3.577 e 4.625 ml. € (*Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, Relazione finale del 22.11.2011*)

Per aversi reddito agrario, come detto, il capitale di esercizio e il lavoro di organizzazione devono essere impegnati nei limiti delle potenzialità del terreno. Qualora tali limiti dovessero essere superati, il reddito relativo all'eccedenza è sottoposto a tassazione non sulla base delle tariffe d'estimo catastale, come di seguito si dirà, bensì nel suo effettivo ammontare secondo le regole stabilite per i redditi di impresa.

Diversa è la situazione per le società di capitali, le cooperative, le società di mutua assicurazione e le società di persone diverse dalle società semplici, che, ai sensi della lettera c) del comma 2 dell'articolo 51 del Tuir, determinano il reddito derivante dall'esercizio di attività agricole in base alle risultanze di bilancio, anche se detto reddito rientra nei limiti sanciti dall'articolo 29 del Tuir.

Ai fini fiscali, pertanto, la qualificazione del reddito come agrario, dipende esclusivamente dall'attività svolta, nonché dal rispetto delle condizioni poste dall'articolo 29 del Tuir. In particolare, l'attività diretta alla coltivazione del terreno o alla silvicoltura (articolo 29, comma 2, lettera a) del Tuir) produce sempre reddito agrario (cosiddette attività agricole in senso stretto).

L'attività riguardante **altre operazioni** (ad esempio, l'allevamento o la trasformazione di prodotti), invece, può essere:

- attività che rientra nell'esercizio normale dell'agricoltura in quanto in rapporto diretto con lo sfruttamento del terreno; essa produce, quindi, reddito agrario
- attività commerciale in quanto i fattori produttivi vengono impiegati oltre i limiti richiesti dalla potenzialità del fondo; essa produce, pertanto, reddito di impresa per la parte risultante in eccedenza rispetto all'esercizio normale dell'agricoltura.

Per definire se le suddette altre attività rientrano nell'agricoltura o nel reddito di impresa, bisogna considerare le lettere b) e c) del citato comma 2 dell'articolo 29 del Tuir. Infatti, **sono considerate attività agricole, ai sensi della lettera b), "l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e 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", e ai sensi della lettera c) "le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per**

oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso".

Alcune precisazioni in ordine alle predette previsioni normative si rendono necessarie. Con riferimento all'attività di allevamento, si evidenzia che risulta irrilevante non solo la quantità complessivamente prodotta dal terreno ma anche l'eventuale acquisizione di mangimi da parte di terzi, in quanto l'unico elemento rilevante è la potenziale capacità del terreno di produrre almeno un quarto del mangime necessario ad allevare gli animali.

Non rientrano, quindi, tra le attività agricole gli allevamenti di animali del tutto indipendenti dallo sfruttamento della terra. Qualora i suddetti limiti siano superati il reddito eccedente è considerato d'impresa.

Relativamente alle altre attività, risultano agricole:

- la produzione di vegetali effettuata tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili stabili o provvisorie, purché la superficie adibita alla produzione non sia superiore al doppio di quella del terreno su cui la produzione si sviluppa

- l'attività di manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, anche se non svolte direttamente sul terreno, a condizione che i prodotti siano ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso e che le attività rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa ovvero siano svolte nel normale ciclo agrario

- l'attività di acquacoltura, finalizzata alla produzione di proteine animali in ambiente acquatico mediante il controllo del ciclo di sviluppo degli organismi acquatici, se i redditi che ne derivano sono prevalenti rispetto a quelli di altre attività commerciali svolte dallo stesso soggetto

- l'attività di funghicoltura, intesa sia come produzione del fungo nel rispetto dei limiti previsti per la produzione di vegetali, sia come manipolazione, trasformazione e alienazione del fungo nel rispetto dei suindicati limiti.

In tutti i casi rientranti nella previsione dell'articolo 29 del Tuir, la determinazione del reddito è di carattere forfetario, in quanto effettuata, secondo quanto previsto dall'articolo 31 del Tuir, mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite dalla legge catastale per ogni qualità e classe di coltura, che tengono conto dell'ammontare delle spese di conservazione del capitale, nonché dei costi di produzione, tra i quali sono compresi i compensi di lavoro, intellettuale e manuale, e i contributi assicurativi a carico del datore di lavoro. In particolare, ai fini delle imposte sui redditi e fino all'entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo, tale reddito agrario deve essere rivalutato con l'applicazione di un coefficiente pari al 70 per cento.

Lo stesso articolo 31 del Tuir, inoltre, rinvia al precedente articolo 26 per individuare le ipotesi in cui il reddito agrario può essere variato, circostanza che si verifica quando:

- si sostituisce la qualità di coltura, causando un aumento o una diminuzione del reddito
- diminuisce, anche senza cambio di qualità di coltura, la produttività del terreno in modo permanente.

Le variazioni del reddito agrario, invece, non possono avvenire quando sono frutto di diminuzioni intenzionali della produttività del terreno, ovvero sono causate da circostanze temporanee.

Ai fini dichiarativi, infine, il reddito agrario viene denunciato dal proprietario del terreno, dal titolare di altro diritto reale o dal soggetto che conduce il terreno in forza di contratto di affitto, o ad altro titolo. I soggetti diversi dalle persone fisiche, dalle società semplici e dagli enti non commerciali determinano il reddito prodotto nell'esercizio dell'attività agricola in base alla differenza tra ricavi e costi.

■ La tassazione dei redditi derivanti dalla cessione dei terreni_o dall'esproprio

Ai ricavi percepiti per la vendita di aree divenute edificabili non può applicarsi il criterio forfetario di determinazione catastale

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 137/E del 7 maggio 2002 si è espressa in merito alla qualificazione fiscale dei redditi derivanti dalle cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, effettuate da imprenditori agricoli.

In particolare, è stato rimarcato che il criterio di tassazione forfetario di determinazione catastale del reddito, basato sulla produttività normale del fondo, applicato agli imprenditori agricoli, deve essere riferito alle componenti di reddito connesse con l'attività agricola, ma non trova utilizzazione per le attività che esulano dal normale esercizio dell'agricoltura, quale la cessione di un terreno divenuto edificabile in base ai nuovi strumenti urbanistici. In tale evenienza, i ricavi percepiti non possono ritenersi assorbiti dalla tassazione forfetaria del reddito agrario, perché il valore economico dell'operazione è determinato proprio dalla perdita del carattere agricolo e dall'acquisizione della nuova qualificazione edificatoria del terreno, la quale risulta estranea alla determinazione della rendita catastale.

I redditi realizzati a seguito di esproprio o cessione di aree edificabili sono classificati come redditi diversi e disciplinati normativamente dall'articolo 81 del Tuir. Tale previsione trae origine, *prima facie*, dalla manifesta volontà del legislatore di sottoporre a tassazione diretta tutte quelle forme di reddito generate occasionalmente in capo al contribuente che, appunto, vengono ricomprese nell'ambito dei "redditi diversi".

In dettaglio, la predetta disposizione normativa definisce come redditi diversi, "*se non costituiscono redditi di capitali ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente*", le seguenti tipologie reddituali:

- "*le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici*" - comma 1, lettera a). Per la definizione di lottizzazione, occorre far riferimento al contenuto della circolare del ministero dei Lavori pubblici ("Istruzioni per l'applicazione della legge 6 agosto 1967, n.765, recante modifiche ed integrazioni alla legge urbanistica 17 agosto 1942, n.1150 - circolare n. 3210 del 28.10.1967) che, al riguardo, testualmente recita "*Come utile criterio orientativo può dirsi che costituisce lottizzazione non il mero frazionamento dei terreni, ma qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari, preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e conseguentemente comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e 'secondarie' dell'insediamento*";

- *"le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione"* - comma 1, lettera b).

Assume quindi rilevanza, ai fini del relativo regime impositivo, ogni operazione obiettivamente considerata di lottizzazione o di esecuzione d'opere per l'edificabilità dei terreni, anche se realizzata al di fuori o in contrasto con i vincoli urbanistici.

Al riguardo, appare opportuno rimarcare che la definizione di lottizzazione è altresì desumibile dal contenuto dell'articolo 18 della legge 28 febbraio 1985, n. 47 (Norme in materia di controllo dell'attività urbanistico-edilizia, sanzioni, recupero e sanatoria delle opere edilizie - in Gazzetta Ufficiale, 2 marzo 1985, n. 53, s.o.) laddove testualmente si legge che *"si ha lottizzazione (abusiva di terreni a scopo edificatorio) quando vengono iniziate opere che comportino trasformazione urbanistica od edilizia dei terreni stessi (in violazione delle prescrizioni degli strumenti urbanistici, vigenti o adottati, o comunque stabilite dalle leggi statali o regionali o senza la prescritta autorizzazione), nonché quando tale trasformazione venga predisposta attraverso il frazionamento e la vendita, o atti equivalenti, del terreno in lotti che, per le loro caratteristiche quali la dimensione in relazione alla natura del terreno e alla sua destinazione secondo gli strumenti urbanistici, il numero, l'ubicazione o la eventuale previsione di opere di urbanizzazione ed in rapporto ad elementi riferiti agli acquirenti, denuncino in modo non equivoco la destinazione a scopo edificatorio"*.

- Regime impositivo

L'articolo 16, comma 1, lettera g-bis) del Tuir, prevede l'applicazione separata dell'imposta per i redditi derivanti da plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettera b) del medesimo testo unico, fermo restando la possibilità per il contribuente, in caso di redditi non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali, di non avvalersi della tassazione separata facendolo constatare espressamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è avvenuta o ha avuto inizio la percezione.

L'articolo 18 del Tuir prevede, altresì, che l'imposta da applicare ai redditi in esame, in caso di tassazione separata, viene determinata applicando all'ammontare percepito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione.

L'articolo 82 del Tuir precisa le modalità di determinazione dei redditi derivanti dalle predette plusvalenze. Infatti, *"le plusvalenze di cui alle lettere a), e b) del comma 1 dell'art. 81 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta, al netto dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo"*.

Per il calcolo delle plusvalenze realizzate dalla compravendita di terreni edificabili e da indennità da esproprio o similari, quindi, è necessario che il costo di acquisto sia aumentato di tutti gli altri costi inerenti sostenuti e successivamente rivalutato in base

alle variazioni apportate dall'Istat sull'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati. Al costo così determinato e rivalutato va poi sommata l'eventuale imposta Invim già assolta.

A decorrere dall'anno 2002, inoltre, la determinazione delle plusvalenze in commento può essere effettuata, in alternativa al costo d'acquisto o al valore del terreno edificabile, sulla base del valore a essi riconosciuto mediante una perizia giurata di stima, previa corresponsione di un'imposta sostitutiva pari al 4 per cento. In questo caso, è fatto obbligo al contribuente di conservare tutta la documentazione relativa alla predetta perizia ed esibirla a richiesta dell'amministrazione finanziaria.

- Indennità di esproprio

L'indennità di esproprio è costituita dalle plusvalenze e dalle altre tipologie di somme espressamente indicate nell'articolo 11, commi da 5 ad 8, della legge n. 413/1991, percepite dal singolo contribuente a titolo di indennità di esproprio o ad altro titolo nel corso della procedura espropriativa e a seguito di cosiddetta occupazione acquisitiva, ivi compresi gli interessi e la rivalutazione maturati o effettuata sulle stesse.

Con il termine "occupazione acquisitiva", ai sensi della circolare n. 194 del 1998, deve intendersi testualmente *"l'espropriazione di fatto che si verifica quando la pubblica autorità, occupando illegittimamente un suolo privato per destinarlo irreversibilmente a realizzazione di interesse pubblico, crea i presupposti per la emanazione di un provvedimento giudiziario che riconosce al privato una somma a titolo di risarcimento per la privazione del suolo stesso"*.

Le suddette tipologie di indennità e somme, vengono sottoposte a tassazione solo nel caso siano state corrisposte relativamente ad aree destinate alla realizzazione di opere pubbliche o di infrastrutture urbane all'interno di zone omogenee di tipo A, B, C e D di cui al decreto ministeriale 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici, e di interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167, e successive modificazioni.

Pertanto, ove l'esproprio venga disposto per destinare l'area a interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla legge sopra citata, la relativa indennità di esproprio deve essere sempre assoggettata a tassazione, non assumendo alcun rilievo la collocazione dell'area in questione nelle diverse zone omogenee in cui è ripartito il territorio.

Occorre rimarcare che, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, della legge n. 413/1991, le plusvalenze derivanti da indennità di esproprio o da somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi nonché da somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente a occupazioni di urgenza divenute illegittime relativamente a terreni destinati a opere pubbliche o a infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di cui al citato decreto ministeriale del 1968 o a interventi di cui alla legge n. 167/1962, vanno determinate secondo i criteri statuiti dal menzionato articolo 81 del Tuir.

Per quanto riguarda le somme percepite a titolo di indennità di occupazione, diverse da quelle di cui al comma 5 dell'articolo 11 della legge n. 413/1991 e gli interessi comunque dovuti su dette somme, il legislatore, al successivo comma 6, ha stabilito un trattamento differenziato rispetto alle altre indennità e, quindi, ha specificato che tali somme non costituiscono plusvalenze, ma reddito imponibile e concorrono alla

formazione dei redditi diversi di cui all'articolo 81 del testo unico delle imposte sui redditi.

Nelle istruzioni per la compilazione del modello Unico 2003, si precisa inoltre che non costituiscono plusvalenze le somme percepite dal contribuente a titolo di indennità di servitù, tenuto conto che nel caso di specie la proprietà del cespite non viene trasferita a terzi ma rimane in capo allo stesso soggetto.

Non vengono considerate, infine, indennità di esproprio (articolo 17, comma 2, legge n. 865/1971) e, quindi, sottoposte a relativa tassazione, le somme conseguenti all'esproprio di fabbricati e annesse pertinenze, né le indennità aggiuntive riconosciute ai coloni, mezzadri, fittavoli e altri coltivatori diretti del terreno oggetto di esproprio.

■ Il trattamento ICI dei terreni agricoli

- Determinazione della base imponibile

Per i terreni agricoli la base imponibile ICI è determinata considerando il reddito dominicale rivalutato del 25 per cento e moltiplicando tale risultato per 75. Il reddito dominicale preso in considerazione è quello risultante in catasto al 1° gennaio di ogni anno, derivante dall'applicazione delle tariffe d'estimo approvate con decreto ministeriale 7 febbraio 1984.

La base imponibile utilizzata per i terreni agricoli trova applicazione anche per le aree fabbricabili, cioè quelle classificate come tali nel piano regolatore o in altro strumento urbanistico, ma a condizione che le stesse:

- siano possedute da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale. Al riguardo, si evidenzia che si considerano coltivatori diretti coloro che coltivano il terreno prevalentemente con il proprio lavoro o quello dei familiari e risultano iscritti come tali negli appositi elenchi tenuti dall'Inps, mentre imprenditori agricoli a titolo principale sono coloro che in base alla legge 9 maggio 1975, n.153, dedicano all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo e ricavano da tale attività almeno due terzi del proprio reddito totale;
- siano destinate all'attività agricola (così come definita dall'articolo 2135 del codice civile) da parte dei soggetti proprietari.

Il rispetto delle due condizioni è un requisito indispensabile per l'applicazione alle aree fabbricabili della base imponibile determinata come per i terreni agricoli. Ne deriva che, qualora terreni compresi in aree edificabili vengano concessi in affitto, anche a familiari, non sarà possibile procedere nel modo suesposto, e il proprietario dovrà assolvere l'Ici nei modi ordinari previsti per le aree edificabili, cioè in base al valore di mercato dell'area alla data del 1° gennaio.

Attenzione particolare deve essere rivolta ai terreni adibiti alle colture prodotte in serra. Infatti, mentre ai fini delle imposte dirette si assume, in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, la tariffa di reddito dominicale e agrario più elevata in vigore nella provincia, non essendo tale criterio espressamente previsto dalla normativa Ici, a tali fini il valore di riferimento per il calcolo dell'imposta dovuta è rappresentato dalla tariffa di reddito dominicale risultante in catasto.

- Esclusioni dall'Ici

La disciplina dell'imposta comunale sugli immobili prevede per i terreni apposite esclusioni. Ai sensi dell'articolo 7 del citato decreto n. 504 del 1992, sono esenti dall'imposta comunale sugli immobili i terreni agricoli ricadenti in zone montane o di collina, delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984 (l'elencazione delle zone montane è riportata nell'allegato al decreto legislativo n. 504/1992). E' opportuno precisare che, sebbene la norma faccia riferimento ai terreni agricoli, in tale dizione vanno ricomprese le abitazioni degli imprenditori agricoli (fabbricati rurali), che coltivano i fondi o esercitano le attività agro-silvo-pastorali così come definite dall'articolo 29 del Tuir (tra le quali rientra anche l'attività di allevamento del bestiame).

Si definiscono rurali quelle costruzioni che soddisfano i requisiti previsti all'articolo 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito nella legge 26 febbraio 1994, n. 133. In particolare, al fine del riconoscimento della ruralità dei fabbricati è anzitutto necessario che l'immobile sia posseduto:

- dal soggetto titolare del diritto di proprietà o altro diritto reale sul terreno
- dal soggetto che ad altro titolo conduce il terreno cui l'immobile è asservito
- dai soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura
- dall'affittuario del terreno sul quale insiste il fabbricato.

Inoltre, il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere una superficie non inferiore a 10 mila metri quadri (3 mila se sono praticate colture specializzate in serra - funghicoltura - o se il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi della legge n. 97 del 1994). Infine, condizione di carattere reddituale, il volume d'affari derivante dalle attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo.

Si precisa, altresì, che l'ubicazione dell'abitazione rurale in un territorio comunale diverso rispetto a quello in cui è situato il terreno agricolo, non inficia il diritto a beneficiare dell'esenzione dall'Ici, purché i due immobili (terreno e abitazione) siano situati in comuni limitrofi.

Altre ipotesi di esclusione dal versamento dell'imposta sono:

- terreni incolti su cui non vengono esercitate le attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse). Rientrano in questa categoria i terreni pertinenziali di fabbricati industriali
- terreni, diversi dalle aree edificabili, sui quali le attività agricole vengono svolte in forma non imprenditoriale (orticelli).

- Agevolazioni

Nella determinazione della base imponibile Ici alcune agevolazioni sono riconosciute ai produttori agricoli.

In particolare, l'articolo 9 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 prevede che per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli iscritti negli elenchi previdenziali, una volta determinata la base imponibile con le modalità descritte in precedenza, il versamento dell'imposta avviene limitatamente alla parte di valore della base imponibile eccedente 25.822,84 euro e con le seguenti riduzioni:

- del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti 25.822,84 euro e fino a 61.974, 83 euro
- del 50 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 61.974, 83 euro e fino a 103.291, 38 euro
- del 25 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 103.291,38 euro e fino a 129.114, 22 euro.

Ne deriva che solo se il valore del terreno è superiore a 129.114,22 euro, è soggetto a imposta in misura piena.

Nel caso in cui, invece, un terreno è posseduto da più soggetti, non tutti coltivatori diretti o imprenditori agricoli, la riduzione si applica in proporzione al numero dei possessori che hanno i requisiti richiesti.

Versamento dell'imposta e obblighi dichiarativi

L'imposta si applica in base all'aliquota stabilita dal Comune. Il versamento è previsto in due rate, di cui la prima, da versare entro il 30 giugno di ogni anno, pari al 50 per cento dell'imposta dovuta, calcolata sulla base delle aliquote e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente. La seconda rata, da pagare tra il 1° e il 20 dicembre a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, è calcolata applicando le aliquote e le detrazioni deliberate per l'anno in corso e sottraendo quanto già versato a titolo di acconto.

E' possibile, comunque, effettuare il versamento dell'Ici in un'unica soluzione entro il termine previsto per l'acconto, applicando le aliquote e le detrazioni stabilite dal Comune per l'anno in corso.

In presenza di variazioni non solo nella proprietà dei terreni, ma anche nella destinazione degli stessi (ad esempio, terreno agricolo divenuto area edificabile), intervenute in corso d'anno, deve essere presentata la dichiarazione al Comune, entro il termine previsto per la dichiarazione dei redditi o entro il diverso termine stabilito dal Comune stesso.

RIASSUMENDO: Dall'imposta Ici, vengono esclusi i terreni in aree montane o di collina, quelli incolti e gli orticelli. Base imponibile ridotta per coltivatori diretti e imprenditori agricoli. Il decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, disciplinante la normativa in materia di Ici, stabilisce, in riferimento ai terreni agricoli, sia le modalità di calcolo e versamento dell'imposta, sia le relative riduzioni e agevolazioni.

■ La normativa Iva in agricoltura

Anche in questo segmento esistono disposizioni fiscali di favore per l'agricoltura: il regime speciale di detrazione forfettizzata dell'imposta può applicarsi alle sole cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella tabella A, I parte, allegata al Dpr n. 633/72

Dal 1° gennaio 1998 il regime speciale per l'agricoltura disciplinato dall'articolo 34 del Dpr n. 633/1972, consistente nel riconoscimento di un'Iva forfetaria sugli acquisti, è stato completamente modificato a seguito della revisione operata dall'articolo 5 del Dlgs n. 313/1997.

L'originaria formulazione del predetto articolo 34 del Dpr n. 633/1972 prevedeva l'addebito dell'imposta in fattura in misura corrispondente all'applicazione delle percentuali di compensazione forfetaria dell'Iva sugli acquisti, stabilite dal decreto ministeriale 19 gennaio 1989.

Invece, dal 1° gennaio 1998, il comma 1 del citato articolo 5 del Dlgs n. 313/1997, nel confermare la detrazione forfettizzata dell'imposta in base alle percentuali di compensazione, stabilisce che i soggetti ammessi al regime speciale per produttori agricoli sono individuati nel comma 2 del citato articolo 34 del Dpr n. 633/72, laddove si definiscono produttori agricoli coloro che esercitano le attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile (attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse), indipendentemente dalla loro natura giuridica. Si tratta di:

- società di capitali e cooperative
- società di persone, comprese le società semplici (particolarmente diffuse in agricoltura);
- persone fisiche;
- enti pubblici o privati (ad esempio, associazioni dei produttori, consorzi);
- società residenti all'estero relativamente all'attività agricola svolta in Italia.

Il richiamo alla norma civilistica (il predetto articolo 2135 del codice civile, come modificato dal Dlgs n. 228/2001, legge di orientamento), comporta l'applicabilità del regime speciale anche per le attività connesse e cioè le attività esercitate dall'imprenditore agricolo dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco.

Naturalmente, condizione necessaria per l'applicazione del regime speciale è che i prodotti agricoli ottenuti dalla trasformazione o manipolazione, risultino sempre compresi nella tabella A parte prima del Dpr n. 633/72. Infatti, presupposto oggettivo per beneficiare del regime speciale, ossia della detrazione forfettizzata dell'imposta, è che essa può essere operata in relazione alle cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della tabella A allegata al Dpr n. 633/1972.

Tra i soggetti beneficiari del regime agevolativo rientrano anche coloro che esercitano l'attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltivazione di altri molluschi e crostacei, nonché l'allevamento di rane.

Sono esclusi dall'applicazione dell'Iva coloro che coltivano il terreno o allevano animali al solo fine dell'autoconsumo personale o familiare (ad esempio, la coltivazione dell'orto), in quanto presupposto per l'applicazione del tributo, ai sensi dell'articolo 4 del Dpr n. 633/72, "*è l'esercizio di un'attività di impresa, intendendosi per tale l'esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva, delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa*".

Pertanto, in presenza di attività agricola, sarà necessario verificare se i prodotti ottenuti vengono venduti all'esterno, nel qual caso l'attività sarà rilevante ai fini Iva, o, invece, gli stessi siano destinati all'autoconsumo, ipotesi questa che esclude l'esercizio di un'attività d'impresa e, quindi, l'applicazione dell'imposta.

Resta escluso dall'applicazione del regime speciale dell'Iva, il produttore agricolo che cede prodotti non ottenuti dal fondo o mediante l'attività di allevamento, atteso lo specifico richiamo dell'articolo 2135 del codice civile, all'esercizio di un'attività di produzione. Infatti, sebbene il novellato articolo 2135 c.c. abbia ampliato il concetto di attività agricola, non viene attribuita natura agricola alle attività di pura commercializzazione dei prodotti, anche se la stessa è svolta nell'ambito dell'impresa agricola.

Il medesimo articolo 34 del Dpr n. 633/1972, inoltre, individua i requisiti oggettivi per l'applicazione del regime speciale, stabilendo che i soggetti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a euro 2.582,28, possono usufruire dell'esonero dagli adempimenti contabili e dal versamento dell'imposta se lo stesso volume d'affari è costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli.

Per i soggetti che esercitano l'attività esclusivamente in territori montani con meno di mille abitanti e nei centri abitati con meno di cinquecento abitanti compresi negli altri comuni montani individuati dalla rispettive Regioni, invece, il predetto limite di volume d'affari ai fini dell'applicazione dell'esonero è elevato a euro 7.746,85.

Laddove dovessero verificarsi le ipotesi di esonero, si ottiene:

- l'esonero dal versamento dell'imposta
- l'esonero da tutti gli obblighi contabili e documentali
- l'esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale
- l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali di acquisto.

Le disposizioni relative all'esonero dagli adempimenti cessano di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui è superato il limite di 2.582, 28 euro. Tuttavia, se viene meno il predetto rapporto dei due terzi di cessioni di prodotti agricoli, il regime di esonero cessa dall'anno in corso.

Si evidenzia, al riguardo, che il divieto di applicazione del regime di esonero comporta l'assoggettamento delle operazioni ad aliquote ordinarie e non più alle percentuali di compensazione, con il conseguente obbligo di versamento dell'imposta nell'ipotesi in cui l'aliquota ordinaria risulti superiore alla corrispondente percentuale di compensazione.

In capo all'acquirente, invece, l'applicazione del regime di esonero comporta i seguenti adempimenti:

- emissione di autofattura con applicazione delle percentuali di compensazione
- consegna della copia dell'autofattura al produttore agricolo
- registrazione dell'autofattura separatamente dalle altre fatture di acquisto.

Sembra opportuno, infine, richiamare quanto sancito dai commi 3 e 9 dello stesso articolo 34 del Dpr n. 633/1972.

In particolare, il comma 3 stabilisce che i produttori agricoli con volume d'affari superiore al limite di esonero (euro 2.582,28 ovvero euro 7.746,85), ma non superiore a euro 20.658,28, devono adempiere agli obblighi di emissione di fattura e conservazione delle fatture di acquisto, ma sono esonerati dalle liquidazioni periodiche d'imposta e dai relativi versamenti, procedendo al solo versamento annuale dell'imposta. La possibilità di fruire di dette semplificazioni contabili cessa a partire dall'anno successivo a quello in cui è superato il limite di euro 20.658,28.

Il comma 9, invece, dispone che ai produttori agricoli che effettuano esportazioni (vendita di beni fuori dal territorio comunitario), cessioni ad altri esportatori o cessioni intracomunitarie, compete la detrazione ovvero il rimborso di una somma calcolata mediante applicazione delle percentuali di compensazione alle predette operazioni. Tale detrazione può essere effettuata in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale.

■ I redditi di allevamento

Ai fini delle imposte sui redditi, la disciplina fiscale relativa alle imprese di allevamento presenta alcune particolarità. L'articolo 78 del Tuir, disposizione di riferimento in materia, detta i criteri per la determinazione, in via forfetaria, del reddito di impresa derivante dall'allevamento di animali nel caso in cui nell'esercizio di detta attività siano superati i limiti di cui al comma 2, lettera b), dell'articolo 29 del Tuir, cioè quando il numero dei capi allevati supera il limite di quelli allevabili con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno. Se tali limiti sono superati, infatti, il reddito relativo all'eccedenza viene assoggettato a tassazione non sulla base delle tariffe d'estimo catastale, bensì ai sensi del suddetto articolo 78 del Tuir, salvo che, mediante esplicita opzione, il contribuente non scelga di essere tassato secondo le ordinarie regole di determinazione del reddito di impresa.

- Condizioni oggettive e soggettive per l'applicazione dell'articolo 78

Ai fini dell'applicazione della tassazione parametrata (articolo 78 del Tuir), è necessario che l'allevatore sia in possesso dei terreni a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, ovvero conduca gli stessi in affitto, e che i terreni, atti alla produzione agricola, siano iscritti in catasto con una tariffa d'estimo.

In relazione al presupposto soggettivo è necessario anzitutto distinguere gli allevatori in tre categorie, in funzione della connessione totale, parziale o inesistente con la terra. Si avranno, pertanto:

- allevamenti in connessione totale con il terreno;
- allevamenti in connessione parziale con il terreno;
- allevamenti senza connessione con il terreno.

Rientrano nella prima fattispecie, gli allevatori titolari o affittuari di terreni nei quali esiste la possibilità potenziale di produrre almeno un quarto del fabbisogno alimentare dei capi allevati. Per tali soggetti, essendo l'attività svolta nei limiti delle unità foraggiere producibili per ettaro,

il reddito dell'allevamento è sostanzialmente compreso nel reddito agrario dei terreni e non si realizza alcun reddito aggiuntivo autonomo.

La seconda categoria fa riferimento agli allevatori titolari o affittuari di terreni nei quali non esiste la possibilità potenziale di produrre le unità foraggiere nella misura necessaria per il sostentamento degli animali allevati, con la conseguenza che una parte della loro attività trasmoda dai limiti posti dall'articolo 29 del Tuir, dando luogo alla formazione di un reddito autonomo. Nei confronti di tali soggetti, pertanto, il reddito complessivo è formato dal reddito agrario dei terreni e dal reddito aggiuntivo che, ai sensi del successivo articolo 78 del Tuir, viene determinato attribuendo a ciascun capo eccedente un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite del predetto articolo 29. L'ultima ipotesi, fa, invece, riferimento agli allevatori che non sono titolari o affittuari di terreni e come tali, dunque, sono esclusi dal campo di applicazione del sistema parametrato, mancando la connessione, anche parziale, con il terreno. Per tali soggetti, la determinazione del reddito avviene mediante l'applicazione delle regole previste per il reddito d'impresa.

In ogni caso, si precisa che la lettera c) del comma 2 dell'articolo 51 del Tuir, stabilisce che, per le società di capitali, per gli enti commerciali, nonché per le società in nome

collettivo e in accomandita semplice, i redditi dei terreni derivanti dall'esercizio delle attività elencate nell'articolo 29 del Tuir (quindi anche le attività di allevamento), ancorché effettuate nel rispetto dei limiti ivi stabiliti, costituiscono sempre redditi di impresa. Ne consegue che detti soggetti, per espressa statuizione normativa, non possono applicare il regime di determinazione forfetaria stabilito dal citato articolo 78 del Tuir.

In definitiva, possono avvalersi del regime forfetario previsto dall'articolo 78 del Tuir le imprese individuali e gli enti non commerciali che svolgono attività di allevamento di animali oltre i predetti limiti di cui all'articolo 29 del Tuir.

- Applicazione del regime forfetario

L'applicazione del regime forfetario conduce a una determinazione del reddito che prescinde da quello effettivo, in quanto non sono considerati i ricavi conseguiti e non sono ammessi in deduzione i componenti negativi.

In forza dell'esplicito rinvio operato dall'articolo 29, comma 3, del Tuir a un decreto interministeriale (Finanze e Risorse agricole), l'attuazione pratica del sistema parametrico di determinazione del reddito degli allevamenti, viene disciplinata, appunto, da appositi decreti pubblicati ogni due anni, in cui sono stabiliti, per ciascuna specie animale, il numero dei capi che rientra nei limiti delle potenzialità del terreno, sulla base sia del mangime ottenibile dalla tipologia di terreno, sia delle quantità di mangime stesso necessarie per l'allevamento della singola specie. Per la verifica del rispetto del limite, sarà necessario confrontare la quantità di mangime necessario con quella ottenibile dal terreno. Solo se il limite è superato, la parte eccedente rappresenta reddito di impresa.

Il decreto attualmente in vigore è il decreto ministeriale 26 marzo 2002, composto di tre tabelle. La prima è riferita alle fasce di qualità del terreno. Colui che esercita l'attività di allevamento deve suddividere il proprio terreno nelle sei fasce previste, in quanto, a seconda della coltura praticata, cambia la potenzialità di copertura degli animali. Per la classificazione del terreno deve farsi riferimento alla coltura praticata risultante in catasto. La seconda tabella riporta la tariffa media di reddito agrario per ciascuna fascia di terreno e le unità foraggiere producibili per ettaro.

L'ultima tabella, invece, indica le specie di animali che rientrano nella determinazione parametrica del reddito, la durata del ciclo di allevamento e, soprattutto, l'imponibile per ogni capo eccedente. Quest'ultimo è, senza dubbio, il dato principale, in quanto rappresenta il reddito attribuibile a ogni animale allevato oltre i limiti del reddito agrario, che, come detto, corrisponde al valore medio del reddito agrario riferibile a ogni capo allevato.

Si ricorda, tuttavia, che il comma 1 dell'articolo 78 del Tuir prevede che il predetto valore del reddito attribuibile debba essere moltiplicato per un ulteriore coefficiente che tenga conto della diversa incidenza dei costi. Il coefficiente attualmente previsto, stabilito dal medesimo decreto ministeriale 26 marzo 2002, è fissato nella misura di 2. Tale coefficiente, però, non trova applicazione nel caso in cui l'impresa di allevamento è esercitata da una persona fisica che si avvalga esclusivamente dell'opera dei propri familiari, senza aver enunciato l'impresa familiare, e che l'impresa non occupi personale dipendente.

- Opzione per il regime ordinario

Come anticipato, il contribuente ha la facoltà di optare per la determinazione del reddito nei modi ordinari, cioè in base alla differenza fra i costi e i ricavi. L'opzione è esercitata in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi e non necessita di alcuna comunicazione. In effetti, colui che opta per la determinazione ordinaria del reddito deve semplicemente compilare il quadro della dichiarazione relativo ai redditi di impresa (RF se in contabilità ordinaria, RG se in semplificata).

Ovviamente, l'allevatore potrà esercitare l'opzione soltanto se per il periodo di imposta in oggetto ha tenuto regolarmente la contabilità, sia essa ordinaria o semplificata a seconda dell'ammontare dei ricavi.

La determinazione analitica del reddito comunque deve avvenire limitatamente al numero di capi eccedenti e non è riferita agli animali rientranti nel reddito agrario. Di conseguenza, il contribuente deve anzitutto determinare il numero dei capi eccedenti, ricorrendo alla stessa procedura utilizzabile in sede di applicazione del regime forfetario, quindi dovrà dichiarare i ricavi e i costi di allevamento in proporzione al rapporto fra gli animali eccedenti e il totale degli animali allevati.

■ Le disposizioni in materia di cooperative agricole

Tanto la Disciplina Iva che le Imposte dirette inerenti le cooperative agricole hanno reso necessari recenti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

L'articolo 2135 del codice civile, come modificato dall'articolo 1 del Dlgs 18 maggio 2001, n. 228 (legge di orientamento in agricoltura), nel definire la figura dell'imprenditore agricolo, ha introdotto un'importante novità in riferimento alle cooperative agricole. Infatti, rientrano nel concetto di produttore agricolo, oltre che le cooperative agricole di conduzione dei terreni, da sempre incluse nel predetto articolo 2135 del codice civile, anche quelle che operano sia a valle che a monte della produzione agricola. Pertanto, le cooperative agricole e i loro consorzi sono considerati imprenditori agricoli se, nello svolgimento delle attività di cui al citato articolo 2135:

- utilizzano prevalentemente prodotti dei soci (coop che operano a valle)
- forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico (coop a monte).

- Disciplina Iva

La predetta distinzione assume rilievo in ordine all'applicazione del regime speciale Iva previsto dall'articolo 34 del Dpr n. 633/1972. Come è noto, dal 1° gennaio 1998, ancorché le cessioni di beni poste in essere dai produttori agricoli siano soggette all'aliquota ordinaria, la detrazione dell'Iva è forfetizzata in misura pari alle percentuali di compensazione. Tale speciale regime di detrazione è attualmente previsto, salvo proroghe, fino al 31 dicembre 2003, mentre, a decorrere dal 2004, sarà riservato a coloro che nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 20.658,28 euro, nonché alle cooperative agricole con riferimento alle cessioni corrispondenti ai conferimenti effettuati dai soci che rientrano nel regime speciale.

In particolare, per esplicita previsione normativa, il regime speciale trova applicazione nei confronti sia delle cooperative di conduzione dei terreni (articolo 34, comma 2,

lettera a), sia di quelle che operano a valle della produzione agricola, cioè le cooperative che provvedono alla vendita dei prodotti conferiti dai soci (articolo 34, comma 2, lettera c), mentre non è riferito alle cooperative di acquisto o di servizi (coop a monte).

Nel caso delle coop a valle, ai sensi della citata lettera c) del comma 2 dell'articolo 34 del Dpr n. 633/1972, rientrano nel regime speciale le cessioni, poste in essere dalle cooperative e loro consorzi, associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi di legge, di beni prodotti dai soci, allo stato originario o previa manipolazione o trasformazione.

Pertanto, se i prodotti conferiti dai soci non sono di diretta produzione o non hanno subito manipolazioni o trasformazioni, bensì sono semplicemente stati acquistati da terzi allo scopo di ottemperare al conferimento, la loro rivendita da parte della cooperativa non può fruire del regime speciale. Allo stesso tempo, il regime speciale non trova mai applicazione nel caso di cessione da parte della cooperativa di prodotti agricoli acquistati presso terzi.

Condizione essenziale affinché la cooperativa possa applicare il regime di detrazione, in base alle percentuali di compensazione nei limiti dei passaggi effettuati dai soci che applicano il medesimo regime, è che il socio conferente sia un soggetto al quale è potenzialmente applicabile il regime speciale di cui al predetto articolo 34 del Dpr n. 633/1972. A tal fine, lo stesso articolo 34 pone l'obbligo ai soci conferenti di presentare alla cooperativa, entro il 31 gennaio di ciascun anno, apposita dichiarazione attestante il possesso dei requisiti richiesti per l'applicazione del regime di detrazione.

Imposte dirette

I redditi derivanti dall'esercizio di attività agricole conseguiti dalle società cooperative agricole, ancorché non eccedenti i limiti indicati nell'articolo 29 del Tuir, sono considerati redditi di impresa. L'articolo 10 del Dpr n. 601/1973, però, prevede un'esenzione totale dei redditi conseguiti con la trasformazione, nei limiti di cui all'articolo 29 del Tuir, dei prodotti agricoli, zootecnici e di animali conferiti dai soci nei limiti della potenzialità dei loro terreni ovvero mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno dei soci. Inoltre, se le attività esercitate eccedono i limiti di cui al citato articolo 29 del Tuir, o non sono rispettate le altre condizioni ivi previste, l'esenzione compete per la parte di reddito corrispondente al reddito agrario dei terreni di tutti i soci.

Le predette esenzioni sono state introdotte allo scopo di evitare una duplicazione di imposta, atteso che i redditi conseguiti dalla cooperativa a seguito della lavorazione dei prodotti conferiti dai soci sono già compresi nel reddito agrario accertato in capo a essi.

A seguito del decreto legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito in legge 15 giugno 2002, n. 112, il regime delle esenzioni è stato limitato alle riprese fiscali in aumento. Le modifiche apportate, applicabili per i due periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2001, non sono tuttavia rilevanti per il settore agricolo atteso che le variazioni fiscali conseguenti all'applicazione delle norme del Tuir non sono tassabili se l'impresa agricola rispetta le condizioni di cui al citato articolo 10 del Dpr n. 601/73.

A ogni modo, gli eventuali utili conseguiti sono soggetti a tassazione per la parte eccedente l'accantonamento a riserva legale (nella misura del 20 per cento degli utili), l'accantonamento del 3 per cento destinato al fondo per lo sviluppo della cooperazione e un ulteriore 60 per cento sulla differenza.

- Recenti chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 37 del 9 luglio 2003, ha inteso fornire una serie di ulteriori chiarimenti in materia di trattamento fiscale delle società cooperative alla luce delle novità apportate dal decreto legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito in legge 15 giugno 2002, n. 112. In particolare, la seconda parte della citata circolare, di seguito sinteticamente riportata, è interamente dedicata alle cooperative agricole.

Il primo aspetto analizzato è la portata applicativa dell'articolo 10 del Dpr n. 601/1973, nel caso in cui l'imprenditore agricolo si associ in cooperativa. Come detto, i redditi derivanti dall'esercizio di attività agricole conseguiti dalle società cooperative agricole, ancorché non eccedenti i limiti indicati nell'articolo 29 del Tuir, sono considerati redditi di impresa. Allo stesso tempo, i redditi delle predette cooperative agricole ottenuti mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno dei soci, ovvero mediante la manipolazione, trasformazione e alienazione, nei limiti previsti dall'articolo 29, lettera c) del Tuir, di prodotti agricoli e zootecnici e di animali, sono, ai sensi del citato articolo 10 del Dpr n. 601/1973, esenti da Irpeg.

Poiché la cooperativa si sostituisce, in alcune fasi del ciclo agrario, all'attività del singolo imprenditore, ne deriva che anche per fruire dell'agevolazione prevista dall'articolo 10 del Dpr n. 601/1973 è necessario il rispetto dei limiti previsti dall'articolo 29 del Tuir e cioè:

- esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa

- prodotti oggetto di manipolazione, trasformazione e alienazione ottenuti prevalentemente dal terreno e dagli animali allevati su di esso.

Pertanto, il reddito di impresa di una cooperativa agricola derivante dall'esercizio dell'attività di trasformazione gode dell'esenzione Irpeg a condizione che abbia a oggetto prodotti agricoli conferiti per almeno la metà dai soci.

Altro importante chiarimento è fornito in merito alla lettera b) del comma 4 dell'articolo 6 del decreto legge n. 63 del 2002, in base alla quale, per le cooperative agricole e della piccola pesca, la quota di utile destinati a riserva indivisibile che non concorre alla formazione del reddito è fissata nella misura del 60 per cento. Tale disposizione, stante l'equiparazione alle cooperative agricole delle cooperative forestali, si applica anche a queste ultime a condizione che siano iscritte nella sezione cooperazione agricola dei registri prefettizi.

La circolare n. 37 affronta inoltre il problema delle somme versate ai soci da parte delle cooperative agricole di trasformazione, nel caso in cui sia previsto dagli statuti che la valorizzazione dei prodotti conferiti avvenga al termine dell'esercizio sociale. In tale evenienza, le predette somme non sono configurabili quali ristorni, in quanto i passaggi tra i soci e la cooperativa avvengono con prezzo da determinare; pertanto, le somme pagate prima della definizione del prezzo hanno natura di acconto. Il ristorno, dunque, inteso come restituzione del prezzo pagato, non può essere determinato.

Le ultime precisazioni si riferiscono al trattamento delle perdite e delle eccedenze di perdita agevolabile (Dit). Le cooperative agricole e di produzione e lavoro che godono dell'esenzione parziale o totale dall'Irpeg ai sensi degli articoli 10 e 11 del Dpr n. 601/1973, possono utilizzare le perdite generate nel periodo di imposta in cui hanno fruito della predetta esenzione in diminuzione del reddito complessivo nei periodi di

imposta successivi ma non oltre il quinto. Trova, dunque, piena applicazione l'articolo 102 del Tuir.

Inoltre, poiché le perdite vanno utilizzate in diminuzione del reddito complessivo, non devono essere usate nei periodi di imposta in cui la cooperativa, pur conseguendo un utile da conto economico, abbia, in virtù dell'agevolazione, un reddito complessivo pari a zero. Sempre in presenza dell'agevolazione di cui agli articoli 10 e 11 del Dpr n. 601/9173, infine, le cooperative possono riportare l'eccedenza di reddito agevolabile ai fini della Dit, maturata nei periodi d'imposta precedenti e non utilizzata per assenza o incapienza del reddito imponibile.

■ **Credito d'imposta per gli investimenti e altre agevolazioni in agricoltura**

"Formazione e arrotondamento della piccola proprietà contadina" e "imprenditoria giovanile": effetti soprattutto sulle imposte indirette

Il sistema fiscale della agricoltura presenta caratteristiche proprie connesse alla necessità di incentivare, per quanto possibile, lo svolgimento dell'attività agricola. Ciò comporta non solo l'emanazione di norme ad hoc, ma anche che le disposizioni di carattere generale siano adattate alle esigenze specifiche del settore.

Allo stesso scopo di incentivare il lavoro nei campi, particolare rilievo assumono, per gli operatori del mondo agricolo, le diverse agevolazioni introdotte in materia dal legislatore, tra le quali è opportuno soffermarsi sulle seguenti:

- credito d'imposta per gli investimenti in agricoltura (articolo 60 della legge n. 448/2001 e articolo 11 del decreto legge n. 138/2002 convertito in legge n. 178/2002)
- imprenditoria giovanile (legge n. 441/1998)
- formazione e arrotondamento della piccola proprietà contadina (legge n. 604 del 6 agosto 1954).

- Credito d'imposta per gli investimenti in agricoltura

Il beneficio del credito d'imposta per il settore agricolo (la cui determinazione del reddito avviene su base catastale), è stato inizialmente introdotto dall'articolo 60 della legge n. 448/2001, che, richiamando l'articolo 8 della legge n. 388/2000 in materia di credito d'imposta sugli investimenti realizzati nelle zone svantaggiate, ha esteso alle aziende agricole operanti su tutto il territorio nazionale detta forma di agevolazione. Successivamente, è intervenuto l'articolo 11 del decreto legge n. 138 del 2002, convertito in legge n. 178/2002, che, al comma 1, ha esteso il contributo nella forma del credito di imposta di cui all'articolo 8 della legge n. 388/2000 alle imprese agricole individuate dal decreto legislativo n. 228/2001 (legge di orientamento in agricoltura), che effettuano nel territorio nazionale nuovi investimenti. Il citato articolo 11 del decreto legge n. 138/2002, infine, è stato recentemente modificato dall'articolo 69 della legge n. 289/2002 (legge finanziaria 2003), che ha introdotto nuove regole in ordine all'ambito di operatività del beneficio e al procedimento per l'ottenimento dell'agevolazione.

In particolare, viene stabilito che possono fruire del beneficio sia gli imprenditori agricoli di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 228/2001, che esercitano un'attività di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli utilizzando

prevalentemente prodotti propri, sia gli altri soggetti equiparati dalla legge agli imprenditori agricoli, come le società cooperative che esercitano le attività selvicolturali di cui all'articolo 8 del decreto legge n. 227/2001.

È poi previsto che, tra i requisiti oggettivi, il contributo erogato nella forma di credito d'imposta sia concesso, oltre che alle imprese agricole che effettuano nuovi investimenti in tutto il territorio nazionale ai sensi dell'articolo 51 del regolamento Ce n. 1257/1999, anche a quelle che li effettuano ai sensi di regimi di aiuto nazionali approvati con decisione della Commissione delle Comunità europee.

Si estende, dunque, il campo di applicazione del credito d'imposta anche per le domande sugli investimenti ammissibili ad agevolazione presentate ai sensi di regimi di aiuto nazionali approvati dalla Commissione europea, che non rientrano nei bandi emanati dalle regioni nell'ambito dei Psr (piani di sviluppo rurale) o Pop (piani operativi regionali), requisito invece richiesto nella formulazione originaria del citato articolo 11 del decreto legge n. 138/2002.

Al fine dell'ottenimento del presupposto necessario per l'accesso al credito d'imposta, consistente nell'istruzione favorevole delle domande da parte dell'ente incaricato, viene stabilito che per le domande relative a regimi di aiuto nazionale presentate, ma non ancora istruite, la verifica della compatibilità dei requisiti dei richiedenti il credito d'imposta con la normativa comunitaria, può essere richiesta direttamente al ministero delle Politiche agricole e forestali, che si esprime entro il termine di quarantacinque giorni dalla data di ricevimento delle domande.

Sul piano procedurale, viene sancita la validità annuale della richiesta del contributo, stabilendosi che l'Agenzia delle Entrate, con riferimento alle richieste rinnovate o presentate per la prima volta, provvede a rilasciare l'eventuale assenso in base all'ordine cronologico di presentazione delle domande a decorrere dal 1° gennaio di ogni anno.

- Altre agevolazioni

Le agevolazioni in precedenza richiamate, previste rispettivamente dalla legge n. 604/1954 (formazione e arrotondamento della piccola proprietà contadina) e dalla legge n. 441/1998 (imprenditoria giovanile), esplicano prevalentemente i propri effetti in materia di imposte indirette, con particolare riguardo all'imposta di registro. In riferimento all'imposta di registro, è da evidenziare che già le disposizioni principali prevedono un trattamento agevolato per gli atti posti in essere dagli operatori del settore agricolo. Infatti, la nota all'articolo 1 della tariffa allegata al Dpr n. 131/1986 stabilisce che agli atti traslativi relativi all'acquisto di terreni agricoli, posti in essere da imprenditori agricoli a titolo principale o da associazioni o società cooperative, si applica l'aliquota ridotta dell'8 per cento in luogo del 15 per cento, aliquota ordinaria. Restano invariate le aliquote dell'1 per cento e del 2 per cento relative rispettivamente all'imposta catastale e ipotecaria. Ne deriva che il costo complessivo sostenuto dai produttori agricoli, per il trasferimento dei terreni, è, in termini di imposte, pari all'11 per cento.

Per poter fruire di tale agevolazione è necessario che, all'atto di acquisto dei terreni, l'acquirente produca la certificazione, rilasciata dagli uffici provinciali dell'agricoltura, della sussistenza dei requisiti soggettivi di imprenditore agricolo, come stabiliti dalla legge n. 153/1975, in attuazione della direttiva Cee del 17 aprile 1972, n. 159. In

particolare, si definisce imprenditore agricolo a titolo principale colui che dedica all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo e ricava dall'attività medesima almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro. Al fine di verificare l'esistenza di quest'ultima condizione è necessario confrontare il reddito agrario con l'ammontare dei redditi d'impresa e di lavoro, sia autonomo che subordinato, se sussistenti.

Il beneficio in esame è concesso anche ai soggetti che, nell'atto di acquisto, dichiarano di voler conseguire la qualifica di imprenditore agricolo e che entro tre anni dalla data di stipula dell'atto producano all'ufficio del registro, presso il quale è stato registrato l'atto stesso, la certificazione richiesta. Si decade dall'agevolazione, con il recupero, da parte dell'ufficio del registro, della differenza dell'imposta maggiorata degli interessi di mora, se nei termini suddetti non si provvede alla produzione del predetto certificato.

In ordine all'applicazione del beneficio della riduzione dell'imposta di registro ai coltivatori diretti, si deve fare riferimento alla citata legge n. 604/1954, la cosiddetta legge sulla piccola proprietà contadina, in base alla quale l'acquisto di terreno per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina non è soggetto a imposta di registro nella misura proporzionale, ma nella misura fissa attualmente pari a 129,11 euro. Anche l'imposta ipotecaria si applica nella misura fissa di euro 129,11, mentre resta dovuta l'imposta catastale nella misura proporzionale dell'1 per cento.

Per fruire della predetta agevolazione è necessario un certificato provvisorio rilasciato dagli uffici provinciali per l'Agricoltura, attestante la qualifica di coltivatore diretto, a cui deve seguire quello definitivo, da rilasciarsi entro tre anni dalla data di stipula dell'atto acquisto. La verifica dei requisiti soggettivi di coltivatore diretto, consistenti nella coltivazione diretta e manuale del fondo con manodopera familiare non inferiore al terzo del fabbisogno aziendale, è demandata agli uffici provinciali per l'Agricoltura, i quali devono provvedere anche alla verifica che l'estensione del terreno sia in linea con i limiti previsti dalla legge n. 604/1954.

Si decade dall'agevolazione in esame, se i coltivatori diretti alienano i terreni entro cinque anni dall'acquisto (termine quest'ultimo ridotto dall'articolo 11 del decreto legislativo n. 228/2001 e in vigore dal 30 giugno 2001, rispetto all'originaria formulazione che ne prevedeva 10). Si precisa che il beneficio fiscale rimane applicabile anche se la vendita dei terreni, ovvero il loro godimento, avviene prima che siano trascorsi cinque anni, ma gli acquirenti siano il coniuge, i parenti entro il terzo grado o gli affini entro il secondo che svolgono l'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile. La norma non prevede che i familiari devono essere in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

Come anticipato, ulteriori agevolazioni per il settore agricolo sono state introdotte dalla legge n. 441/98, che, in materia di imprenditoria giovanile in agricoltura, disciplina la normativa fiscale e amministrativa per l'attività agricola svolta da giovani agricoltori. In primis, è prevista per i giovani agricoltori, ancorché sprovvisti della qualifica di imprenditori agricoli a titolo principale o di coltivatori diretti, l'esenzione dall'obbligo di registrazione dei contratti di affitto dei terreni (indipendentemente dall'importo del canone di affitto), se non in caso d'uso, purché detti contratti siano stipulati ai sensi della legge n. 203/82 (patti agrari), con l'assistenza delle organizzazioni sindacali.

Altra agevolazione riconosciuta ai giovani agricoltori riguarda le imposte di successione. Infatti, sebbene non siano più dovute l'imposta di successione o donazione (articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383), restano dovute le imposte ipotecarie e catastali, rispettivamente del 2 per cento e dell'1 per cento, ma queste ultime non sono dovute nell'ipotesi in cui gli eredi siano giovani agricoltori. Infatti, l'articolo 14, comma 1, della legge n. 441/1998, stabilisce che gli atti relativi ai beni costituenti l'azienda (ivi compresi fabbricati e pertinenze, scorte vive e morte e quant'altro è strumentale all'attività agricola) oggetto di successione e donazione, sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali a condizione che i beneficiari non abbiano compiuto i 40 anni e siano coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale, o acquisiscano tale qualifica entro due anni.

Infine, in materia di imposta di registro, nel caso di trasferimento dei terreni a titolo oneroso in cui siano acquirenti giovani agricoltori in possesso dei requisiti di cui al regolamento Ce n. 950/57 (titolari dell'impresa agricola), l'imposta di registro, ridotta al 75 per cento, è dovuta nella misura del 6 per cento in luogo dell'8 per cento.

● LEGGI E REGOLAMENTI COMMENTATI

In questa sezione, riteniamo importante segnalare il:

- Decreto Ministeriale n. 7552 del 2 agosto 2018 (all. 1), che Vi proponiamo con un attento commento del Dott. Riccardo Bonuzzi;
- ed infine il Regolamento delegato (UE) 2019/33 della Commissione (all. 2), **che modifica il fondamentale Reg. UE 1308, le cui note di commento verranno redatte in occasione di uno dei prossimi numeri del nostro strumento informativo.**

■ Focus sul D.M. N. 7252 del 2 agosto 2018, di Riccardo Bonuzzi

Il decreto ministeriale di cui ora si offrirà un approfondimento ed un'analisi, regola il *“sistema dei controlli e vigilanza per i vini che non vantano una denominazione di origine protetta o indicazione geografica protetta e sono designati con l'annata e il nome delle varietà di vite, ai sensi dell'articolo 66, della legge 12 dicembre 2016, n. 238, recante la disciplina organica della coltivazione della vite e della produzione e del commercio del vino”*.

Il decreto, riprendendo la tecnica legislativa propria della produzione normativa regolamentare europea inquadra in primo luogo le definizioni etimologiche dei soggetti e degli oggetti che si andranno disciplinare.

Particolare rilevanza, in primo luogo, assume il chiarimento offerto alla lettera e) *«categorie di operatori della filiera vitivinicola»* che ricomprendono: *«viticoltori, vinificatori, imbottigliatori, etichettatori, intermediari e altre specifiche categorie di operatori non classificabili tra le precedenti categorie, inseriti nel sistema di controllo»*².

Con tale chiarimento alle categorie di operatori si comprende come i soggetti interessati dal decreto in esame siano una platea eterogenea e composita, ben più ampia dei soggetti tradizionalmente presi in considerazione dalla normativa di settore. Nel presente caso, si è infatti aggiunta una indefinita *«categoria di operatori non classificabili»* che permette una estensione - di fatto - illimitata del perimetro di operatività del sistema dei controlli.

Il DM procede poi nel definire l'organismo di controllo quale *«persona giuridica pubblica o privata a cui l'autorità competente ha delegato compiti di controllo, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, punto 5), del regolamento (CE) n. 882/2004 c ss.mm .., e che operano come organismi di certificazione dei prodotti secondo i criteri fissati nell'articolo 5 di detto regolamento»*³.

Tali concise affermazioni disposte nel campo delle «definizioni e termini» sono in realtà bastevoli per comprendere tutta la complessità della normativa dei controlli nel campo vitivinicolo.

Ad un modello interno che tradizionalmente vedeva riservata in via esclusiva alla pubblica autorità ogni attività di controllo sul settore produttivo primario si è sostituito un modello di importazione comunitario che, in adesione al principio della sussidiarietà, ha posto in concorrenza soggetti pubblici e privati nello svolgimento dell'attività di

² Art. 2 DM 18.08.2018 n. 7252.

³ cfr. Art. 2 DM 18.08.2018 n. 7252.

controllo. Tale modello, patrimonio tradizionalmente ben consolidato nel mondo della produzione industriale con matrice spiccatamente privatistica e volontaria, si è posto in evidente contrasto con il complesso di controlli riservati alla pubblica amministrazione dando vita ad un sistema non esente da criticità.

Si rilevi peraltro come il richiamo al regolamento CE n. 882/2004 risulti rilevante ai fini del presente commento. La normativa regolamentare richiamata è infatti entrata in vigore, agli inizi degli anni 2000 sull'onda dei casi di encefalopatia spongiforme bovina con il proposito di razionalizzare e uniformare a livello i controlli nel campo dei mangimi, degli alimenti delle norme sulla salute e sul benessere degli animali⁴. Tale richiamo risulta emblematico in relazione al settore vitivinicolo: laconicamente, infatti, l'art. 2, c. 2, punto 5), del Reg. n. 882/2004 definisce organismo di controllo «*un - soggetto - terzo indipendente cui l'autorità competente ha delegato certi compiti di controllo*». Nulla più. Evidente è dunque il risultato confusorio che si ottiene con un richiamo a soggetti dotati di personalità giuridica pubblica "o" privata ponendoli in diretta concorrenza.

L'art. 3

All'art. 3 (Sistema di Controllo) il DM dispone la complessa gradazione del sistema dei controlli indicando, al primo comma, il Ministero quale autorità esclusivamente «*competente per l'organizzazione dei controlli ufficiali nel settore dei vini DO e IG*»⁵.

Operata tale delega la norma afferma altresì, al successivo comma 2, che sia lo stesso Ministero a delegare «*i compiti di controllo ad uno o più organismi di controllo ed è, altresì, l'autorità responsabile della vigilanza sugli organismi di controllo, ai sensi dell'articolo 64, commi 1, 2 e 17, della legge*»⁶.

L'art. 64 del TU richiamato impone, al primo comma, che la verifica del rispetto del disciplinare di produzione sia effettuata «*da autorità pubbliche e da organismi di controllo privati*», ai sensi del già citato art. 2, secondo paragrafo, numero 5), Reg (CE) n. 882/2004. Il richiamo al comma 2. impone altresì l'accreditamento e la conformità degli organismi di controllo, siano essi di natura pubblica o privata, alla normativa UNI CEI EN/ISO e con particolare riguardo agli enti di controllo di natura pubblica, l'assoggettamento alla normativa UNI CEI EN ISO/IEC 17065:2012 ⁷.

⁴ L'insieme delle finalità alla base del richiamato regolamento CE n. 882/2004 sono integralmente riassunte nel considerando n.(48) il quale afferma: «*Poiché lo scopo del presente regolamento, cioè di assicurare un approccio armonizzato in materia di controlli ufficiali non può essere realizzato in misura sufficiente dagli Stati membri e può dunque, a causa della sua complessità, del suo carattere transfrontaliero, e, con riferimento alle importazioni di mangimi e di alimenti, del suo carattere internazionale, essere realizzato meglio a livello comunitario, la Comunità può intervenire, in base al principio di sussidiarietà sancito dall'articolo 5 del trattato. Il presente regolamento si limita a quanto è necessario per conseguire tali scopi in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nello stesso articolo*».

⁵ Art. 3, c. 1, DM 18.08.2018 n. 7252.

⁶ Art. 3, c. 2, DM 18.08.2018 n. 7252.

⁷ Art. 64, c. 2, TU, L 12 dicembre 2016, n. 238, «*Gli organismi di controllo privati devono essere accreditati in base alla norma UNI CEI EN ISO/IEC 17065:2012. Le autorità pubbliche devono essere conformi ai requisiti previsti ai punti 5.1, 6.1, 7.4, 7.6, 7.7, 7.8, 7.12 e 7.13 della stessa norma UNI CEI EN ISO/IEC 17065:2012; la conformità delle medesime è verificata al momento dell'iscrizione nell'elenco, attraverso la valutazione del personale impiegato nelle verifiche della specifica DO e IG, dei membri del Comitato di certificazione, dei membri del Comitato dei ricorsi e della procedura di controllo e certificazione e, successivamente, a ogni loro modifica. Le autorità pubbliche devono adeguarsi a tali disposizioni entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge*».

L'ultimo richiamo effettuato dall'art. 3 n. 2 DM della norma in esame all'art. 64, comma 17, TU, risulta ad un primo sguardo, "di chiusura" affermando l'assoggettamento degli organismi di controllo autorizzati alla vigilanza dell'ICQRF⁸. L'intento però riesce solo parzialmente ove si consideri, il successivo comma 3 ove il Legislatore ribadisce in via tautologica che «*il Ministero esercita i compiti di cui ai commi 1 e 2 attraverso l'ICQRF*»⁹. Il significato di tale disposto viene dunque a confermare la potestà concorrente delle attività di controllo tra organismi pubblici e privati con una espressa delega esclusiva al Ministero che opera per il tramite dell'ICQRF.

* * *

In concreto, il rispetto dei «*disciplinari di produzione e durante o dopo il confezionamento del vino*» è dunque affidata agli organismi di controllo iscritti, mediante la presentazione di apposita domanda, all'Elenco degli organismi di controllo ex art. 64 comma 3 TU¹⁰.

La scelta dell'organismo è dunque effettuata dai soggetti proponenti le registrazioni, contestualmente alla presentazione dell'istanza di riconoscimento della DO o dell'IG, mentre per le DO già tutelate la scelta è affidata ai consorzi di tutela incaricati dal Ministero. Ove tale scelta mancasse, in via suppletiva interverrà il Ministero¹¹. Gli stessi organismi di controllo possono essere autorizzati a svolgere le attività delegata per più di una DO o IG, mentre ogni produzione riconosciuta è sottoposta solamente ad un solo organismo di controllo anche in relazione alle sottozone. Nel caso di denominazioni interregionali e/o di mancato accordo tra i soggetti proponenti la scelta dell'organismo di controllo l'art. 4 adotta un criterio peculiare: «*la scelta è effettuata dalla Regione o dalla Provincia Autonoma nel cui territorio ricade la maggior produzione di uve e di vino rivendicati con riferimento alla media dell'ultimo biennio*» ponendo così al centro il criterio della prevalenza produttiva¹².

L'organismo che intenda proporsi per effettuare i controlli delle denominazioni di origine o delle indicazioni geografiche presenta dunque al Ministero la documentazione indicata all'allegato n. 1 al DM¹³. Una volta avvenuta la scelta, l'Organismo dovrà presentare all'ICQRF:

- l'istanza di autorizzazione ed il certificato di accreditamento aggiornato per gli operatori privati;
- la procedura di controllo e di certificazione aggiornata se organismo di natura pubblica;
- il piano di controllo per ciascuna DO e IG suddiviso in due parti:

1 - parte generale, con espresso riferimento alle disposizioni dell'allegato n. 2 al DM¹⁴;
2 - parte speciale, eventuale, comprensiva di disposizioni specifiche se rese necessarie dal singolo disciplinare di produzione e dalla scelta di effettuare controlli a campione ex art. 65 comma 5 lettera b) TU¹⁵;

⁸ Art. 64 TU, L 12 dicembre 2016, n. 238, c. 17 «*La vigilanza sugli organismi di controllo autorizzati è esercitata dall'ICQRF*».

⁹ Art. 3, c. 3, DM 18.08.2018 n. 7252.

¹⁰ Art. 64, c. 3, TU, L 12.12.2016, n. 238.

¹¹ Art. 3, c. 5, DM 18.08.2018 n. 7252.

¹² Art. 4, c. 2, DM 18.08.2018 n. 7252.

¹³ Allegato 1 - Documentazione da allegare all'istanza ai fini dell'iscrizione nell'elenco di cui all'art. 64, comma 4, della legge 238/2016.

¹⁴ Allegato 2 - Indicazioni per la redazione del piano e dello schema dei controlli dei vini a do e dei vini a ig e per l'esecuzione dei relativi controlli.

- il tariffario per ciascuna DO e IG come previsto dall'allegato n. 3¹⁶.

È per il tramite del provvedimento di autorizzazione che sono indicati da parte del Ministero i compiti che l'organismo di controllo può espletare e delle condizioni alle quali può svolgerli. Tale autorizzazione è rilasciata dall'ICQRF entro sessanta giorni dal ricevimento dell'istanza ed ha durata, rinnovabile, triennale. Ove all'organismo vengano affidati i controlli in relazione ad una nuova DO o IG, la scadenza di tale autorizzazione coinciderà con la scadenza della autorizzazione in corso di validità¹⁷.

Si rilevi come il provvedimento di autorizzazione sopra richiamato, nella pratica, imponga il rispetto delle prescrizioni previste dal Decreto direttoriale 16 dicembre 2013 n. 26324, dal DM 20 dicembre 2013, n. 15962, dal Decreto dipartimentale 26 settembre 2014, n. 18096, dal DM 12 marzo 2015, n. 271, nonché eventuali disposizioni formulate dall'Autorità nazionale competente ed altresì, al rispetto degli obblighi e delle prescrizioni previsti dai Regolamenti Comunitari.

All'art. 5 vengono altresì elencati i casi di sospensione della autorizzazione quali: il mancato rispetto delle percentuali di controllo stabilite; il mancato rispetto delle procedure di controllo e certificazione; l'inadempimento delle prescrizioni impartite dall'autorità; carenze generalizzate che possano compromettere l'affidabilità e l'efficacia del sistema e dell'organismo di controllo ed infine l'adozione di comportamenti discriminatori nei confronti degli operatori assoggettati al controllo¹⁸. La sanzione sospensiva può avere durata da tre a sei mesi al termine dei quali l'organismo dovrà dar prova all'ente vigilante, ICQRF, dell'avvenuto ravvedimento operoso nell'adeguatezza dei presidi di controllo.

L'inadempimento grave alle disposizioni indicate nel provvedimento di autorizzazione e all'art. 4 del D.lgs n. 220/1995 può comportare la revoca dell'autorizzazione e ciò nel caso in cui l'organismo privato perda i requisiti di accreditamento ed altresì se, a seguito di tre provvedimenti di sospensione ovvero di un periodo di sospensione superiore a nove mesi nel triennio di durata della autorizzazione stessa. Nel caso di perdita dell'accREDITAMENTO la revoca è immediata. Si è invero previsto - senza chiarirne le motivazioni - che il soggetto revocato continui l'attività di controllo sino alla sostituzione. Nelle altre ipotesi, invece, la revoca dell'autorizzazione decorre dalla data di scadenza della stessa e imponendo l'impossibilità al rinnovo¹⁹.

Evidente risulta l'assenza di un apparato sanzionatorio adeguato nei confronti degli organismi di controllo a fronte dei gravi rischi che possono sorgere dall'inadempimento al complesso normativo ed a fronte della revoca della autorizzazione allo svolgimento dell'attività di controllo.

¹⁵ Art. 65, comma 5, lettera b), TU «b) l'esecuzione degli esami organolettici mediante controlli sistematici per le DOC con produzione annuale certificata superiore a 10.000 ettolitri e mediante controlli a campione per le DOC con produzione annuale certificata inferiore a 10.000 ettolitri. Le singole DOC con produzione annuale certificata inferiore a 10.000 ettolitri possono optare per esami organolettici mediante controlli sistematici».

¹⁶ Allegato 3 - Criteri per l'applicazione delle tariffe e modalità di pagamento.

¹⁷ Art. 5, cc. 5 e 6, DM 18.08.2018 n. 7252.

¹⁸ Art. 5, c. 8, DM 18.08.2018 n. 7252.

¹⁹ Art. 5, cc. 10 e 11, DM 18.08.2018 n. 7252.

All'ICQRF spetta inoltre la pubblicazione del piano dei controlli, dei tariffari approvati e la tenuta dell'elenco degli organismi di controllo²⁰. A fronte di tale obbligo risulta altresì significativa l'assenza di una sistematica pubblicitaria disposta in relazione alle autorizzazioni ministeriali, nel loro contenuto dispositivo, che permetta da parte degli operatori della filiera vitivinicola una corretta analisi per comprendere poteri e relativi limiti del soggetto incaricato dei controlli.

Gli organismi di controllo sono altresì cancellati d'ufficio dall'elenco in caso di revoca ed al termine del quarto anno di iscrizione ove non siano stati scelti per effettuare il controllo di alcuna DO o IG. L'iscrizione è nuovamente ammessa solamente dopo quattro anni dalla cancellazione²¹. Tale disposizione, posta in chiusura dell'art. 5 risulta, quanto mai significativa e peraltro di dubbia costituzionalità. La possibilità dell'esclusione a fronte dell'impossibilità di operare - essere scelti per lo svolgimento dei controlli - in un mercato anelastico nella sua gran parte affidato ai consorzi di tutela rischia, come nei fatti peraltro accade, di essere un palese ostacolo alla concorrenza di mercato.

* * *

Costituito il perimetro di operatività degli organismi di controllo, il DM in esame procede a regolamentarne il regime degli obblighi fornendone un elenco dettagliato ed eterogeneo.

Si impone in primo luogo la verifica dei requisiti personali dei membri dell'organismo quali i rappresentanti, gli amministratori, del personale addetto all'attività di controllo con particolare riferimento all'idoneità morale, l'imparzialità e l'assenza di conflitto di interesse. Si prevede altresì un numero dispari di componenti per gli organi collegiali che deliberano su certificazione, non conformità e ricorsi.

In secondo luogo si dispone che i componenti degli organi collegiali «non partecipino alla composizione di altri organi collegiali dello stesso organismo di controllo, ad esclusione delle commissioni di degustazione» ed altresì che gli stessi soggetti «non partecipino alla composizione di altri organi collegiali di altri organismi di controllo ad esclusione dei Comitati di salvaguardia»²².

Ai fini dell'indipendenza in concreto dell'organismo si è previsto altresì che il ruolo di valutazione sia distinto dal ruolo decisionale e dal ruolo di riesame e ricorsi prevedendo per quest' ultimo, l'indipendenza funzionale dalla struttura gerarchica nell'organizzazione dell'organismo.

Per garantire l'imparzialità delle valutazioni, si è altresì prevista la rotazione del personale impiegato nell'attività di controllo, compreso il personale addetto al prelievo dei campioni, prevedendo almeno che gli operatori non possono essere controllati dal medesimo ispettore per più di tre visite ispettive consecutive²³.

Circostanza particolarmente significativa al presente DM è la qualifica attribuita al personale degli organismi di controllo il quale, nello svolgimento dell'attività di controllo «è *incaricato di pubblico servizio, ai sensi dell'articolo 358 c.p.*»²⁴. Tale qualifica, non sfugge, amplia e muta integralmente la natura del soggetto nello svolgimento dei

²⁰ Art. 5, c. 16, DM 18.08.2018 n. 7252.

²¹ Art. 5, c. 17, DM 18.08.2018 n. 7252.

²² Art. 6, c. 1, let. b) e c), DM 18.08.2018 n. 7252.

²³ Art. 6, c. 1, let. h), DM 18.08.2018 n. 7252.

²⁴ Art. 6, c. 4, DM 18.08.2018 n. 7252.

controlli che dal tradizionale incaricato di una società privata per lo svolgimento di controlli al quale l'azienda decide di aderire diviene portatore di pubblico interesse dotato dei poteri conseguenti²⁵.

Tale mutamento di ruolo si riflette immediatamente sugli obblighi che la norma impone all'art. 6 n. 8) per il quale gli organismi di controllo devono in primo luogo comunicare gli esiti dei controlli all' ICQRF, alle Regioni e alle PP.AA., territorialmente competenti²⁶. L'organismo di controllo ove a seguito della attività ispettiva rilevi uno stato di non conformità deve deliberarne la presa d'atto entro 15 giorni lavorativi ed altresì decidere sugli eventuali ricorsi avverso le proprie determinazioni entro 30 giorni dalla presentazione.

* * *

La norma è invero particolarmente chiara nell'affermare come all'attività di controllo e certificazione per i vini a DO e IG, svolta dagli organismi di controllo, siano sottoposti tutti i soggetti della filiera di produzione secondo i criteri e con le modalità stabiliti nei rispettivi piani di controllo e nei tariffari approvati²⁷.

Come già richiamato in precedenza, l'essere ricompreso tra i soggetti della filiera di produzione comporta l'automatico inserimento di tali soggetti nel sistema di controllo accettando, senza possibilità di sindacato, le condizioni di servizio del controllo. Nel caso dei viticoltori, ai fini dell'espletamento dei controlli, risulta sufficiente la produzione delle dichiarazioni di vendemmia e di produzione vinicola, mentre per gli imbottiglieri ed etichettatori è necessario l'inserimento a sistema della comunicazione di avvenuto imbottigliamento ed etichettatura.

La descrizione dell'attività di controllo fatta dal DM si apre con una dichiarazione di principio sul rispetto dell'intera normativa di settore da parte degli organismi privati e nella procedura di controllo e certificazione per i soggetti pubblici. Ad essi è dunque affidata la verifica in concreto della conformità ai requisiti stabiliti nei disciplinari e la rintracciabilità dei prodotti, assicurando la corrispondenza dei quantitativi certificati con le risultanze della contabilità²⁸. La selezione dei soggetti da sottoporre ai controlli è affidata al sorteggio nelle modalità stabilite dall'all.to n. 2., operazioni svolte al fine di «assicurare lo svolgimento dei controlli nel periodo più funzionale al controllo stesso»²⁹.

È infine affidato al comitato di certificazione dell'organismo di controllo la valutazione dell'impatto della non conformità - eventualmente rilevata durante il controllo - in relazione ai requisiti imposti dai disciplinari ed alla possibilità di eventuali riclassificazioni e declassamenti. Al fine di procedere alla certificazione, la norma fa espresso richiamo all'art. 65 TU e delle norme attuative e, dunque, all'espletamento

²⁵ art. 358 c.p. afferma infatti che «sono incaricati di un pubblico servizio coloro i quali, a qualunque titolo, prestano un pubblico servizio... un'attività disciplinata nelle stesse forme della pubblica funzione, ma caratterizzata dalla mancanza dei poteri tipici di questa ultima, e con esclusione dello svolgimento di semplici mansioni di ordine e della prestazione di opera meramente materiale». È proprio la mancanza dei poteri specifici che impone una lettura attenta della nuova qualifica poiché l'incaricato non partecipa alla formazione della volontà dell'ente, e non ha poteri autoritativi né certificativi (art. 358 c.p. in *Commentario al C.P.*, Dejure, Giuffrè). Fondamentale risulta dunque l'individuazione delle caratteristiche della qualifica di incaricato, ma il DM in esame non affronta il punto e si limita ad una attività meramente ricognitiva.

²⁶ Art. 6, c. 8, let. a), DM 18.08.2018 n. 7252.

²⁷ Art. 7, cc. 1 e 2, DM 18.08.2018 n. 7252.

²⁸ Art. 8, cc. 2 e 3, DM 18.08.2018 n. 7252.

²⁹ Art. 8, cc. 4 e 5, DM 18.08.2018 n. 7252.

dell'analisi chimico-fisica e organolettica che attesti la corrispondenza alle caratteristiche previste dai rispettivi disciplinari e, in particolare, la «positiva attestazione è condizione per l'utilizzazione della denominazione e ha validità di centottanta giorni per i vini a DOCG, di due anni per i vini a DOC, di tre anni per i vini a DOC liquorosi»³⁰. In caso di idoneità, l'organismo di controllo rilascia la certificazione del prodotto.

All'organismo di controllo è inoltre delegato il rilascio e la consegna dei contrassegni richiesti dagli imbottiglieri per i vini DOC e DOCG ovvero lo stesso autorizza il consorzio, verificata la sussistenza dei requisiti quantitativi e qualitativi.

* * *

Il DM in esame chiarisce altresì che le informazioni su cui si fonda il sistema di controllo provengono dai servizi informatici ISAN ed altresì dalla dichiarazione di produzione, dalla dichiarazione di giacenza, dalla documentazione di accompagnamento e commerciale³¹. Onere dell'operatore è il costante aggiornamento del proprio registro telematico per i prodotti, la verifica del carico ed il rilascio della certificazione. Tale aggiornamento deve avvenire altresì entro il terzo giorno successivo al trasferimento per qualsivoglia cessione di prodotto e per gli imbottiglieri non oltre sette giorni dalla data di conclusione delle operazioni di imbottigliamento. Pur restando fermi tali obblighi di aggiornamento del sistema informativo, all'operatore è altresì ammesso, in via eccezionale di poter mantenere aggiornato il flusso informativo nei confronti del sistema di controllo attraverso idonea comunicazione da trasmettersi all'organismo di controllo.

All'organismo di controllo si impone, invece, l'obbligo di comunicazione delle non conformità, come da modello all'allegato n. 4, rilevate entro cinque giorni dalla deliberazione del comitato di certificazione³². Con tale comunicazione vengono altresì indicati i termini di verifica del ravvedimento operoso da parte dell'operatore, dei termini e delle modalità di impugnazione che non può essere fissato in ogni caso oltre il trentesimo giorno dalla notifica della non conformità. L'organismo di controllo deve altresì comunicare l'irregolarità rilevata all'autorità territorialmente competente e dell'eventuale ricorso proposto. Avverso alle "non conformità lievi" rilevate ove non sia stato presentato ricorso o qualora lo stesso sia stato rigettato e tali irregolarità non siano state sanate esse «diventano gravi a seguito di deliberazione del Comitato di certificazione»³³. Di tale cambio di stato della irregolarità l'organismo di controllo è obbligato a dare comunicazione mensilmente all'ICQRF. Altresì alle Regioni ed alle Province Autonome competenti vengono fornite le informazioni circa le non conformità riconducibile al vigneto e al mancato aggiornamento dei dati contenuti nello schedario viticolo³⁴.

³⁰ Art. 65, comma 1, lettera b), TU

³¹ e ciò anche per i soggetti esonerati ai sensi dell'art. 58 comma 2. TU «per i titolari di stabilimenti enologici con produzione annua pari o inferiore a 50 ettolitri con annesse attività di vendita diretta o ristorazione, l'obbligo di tenuta di registri ai sensi dell'articolo 36 del regolamento (CE) n. 436/2009, si considera assolto con la presentazione della dichiarazione di produzione e la dichiarazione di giacenza».

³² Allegato 1 - Modello di comunicazione di non conformità.

³³ Art. 10, c. 6, DM 18.08.2018 n. 7252.

³⁴ Art. 10, c. 7, DM 18.08.2018 n. 7252. le Regioni e PP. AA. «entro la data di rivendicazione delle produzioni ottenute sulle superfici oggetto delle non conformità, verificano l'aggiornamento e la validità del dato

Si ribadisce infine come all'organismo di controllo sia fornito l'accesso telematico ai servizi SIAN per la consultazione e l'acquisizione di tutti i dati inerenti lo schedario viticolo, le dichiarazioni di vendemmia e di produzione, le dichiarazioni di giacenza, il registro telematico al fine dello svolgimento delle attività delegate. L'elaborazione, la ricezione e lo scambio dei dati - tutti in forma telematica - viene altresì prevista in costante e biunivoca collaborazione con i consorzi di tutela con particolare riferimento alle quantità di uve rivendicate, vini rivendicati e vino effettivamente imbottigliato dai soci consorziati. Entro la data del primo marzo di ogni anno l'organismo di controllo è tenuto, infine, a trasmettere all' ICQRF, alle Regioni ed alle amministrazioni competenti, una relazione sulle criticità riscontrate durante l'anno precedente, nello svolgimento delle attività di certificazione e controllo, corredata dai dati previsti nell'allegato n. 5³⁵.

* * *

In conclusione, l'analisi del presente DM non può che lasciare insoddisfatto il lettore per tre ordini di motivi.

In primo luogo il disposto in esame risulta particolarmente carente sotto il profilo della tecnica legislativa adottata che risulta essere estremamente defatigante e tautologica se rapportata alle finalità espresse tanto nella delega quanto in quelle poste a fondamento del Testo Unico L. 12.12.2016, n. 238.

In secondo luogo le carenze risultano altresì evidenti nella scelta legislativa di costituire una norma che avrebbe dovuto disporre ed integralmente riordinare la sistematica dei controlli. Essa invero ne tratteggia solamente taluni profili, perdendo integralmente la funzione unificatrice che il TU aveva affidato alla decretazione delegata.

In terzo luogo si rilevano talune gravi carenze in rapporto all'adesione al modello di concorrenza binaria tra pubblico e privato nello svolgimento dei controlli. Si tralasciano, infatti, integralmente gli aspetti di *governance* e gli assetti proprietari degli organismi di controllo in favore dei caratteri personali degli operatori.

A fronte di tali criticità non si può, invero, apprezzare la scelta dello strumento della decretazione delegata. In una prospettiva *de jure condendo*, ci si augura infatti che il legislatore possa intervenire nuovamente e colmare, questa volta sì, con un intervento coordinato ed unitario, la presente materia dei controlli, presidio fondamentale di legalità per l'intero settore vitivinicolo.

relativo alle superfici vitate operato dal soggetto interessato, tenuto conto anche delle informazioni contenute nelle comunicazioni di non conformità. Le comunicazioni di non conformità effettuate entro il 31 luglio di ogni anno hanno effetto per la campagna in corso, quelle effettuate dopo il 31 luglio di ogni anno hanno effetto per la campagna successiva, ai sensi dell'articolo 8, comma 8, della legge».

³⁵ Allegato 5 - Dati dell'attività di controllo svolta sulla Do o IG nell'anno precedente.

● NEWS IN MATERIA VITIVINICOLA

■ **Approvato l'accordo di libero scambio tra Giappone ed Unione Europea**

E' stato definitivamente approvato l'accordo di libero scambio tra Giappone ed UE.

A Luglio 2017 la potenza asiatica e l'Unione hanno concluso, a livello politico, i negoziati dell'accordo di libero scambio denominato ***EU-Japan Economic Partnership Agreement (EPA)***.

A Dicembre 2017 il testo è stato confermato dalle parti e reso pubblico.

A Luglio 2018 l'accordo è stato approvato dal Consiglio ed attendeva, come ultimo atto, la ratifica dell'assemblea di Strasburgo.

Nel corso della seduta plenaria avvenuta il 12 Dicembre 2018, il Parlamento Europeo ha approvato, con un'ampia maggioranza (474 voti positivi su 670 votanti) il testo del più grande trattato commerciale mai negoziato dall'Unione Europea. L'EPA creerà una zona di libero scambio della quale beneficeranno più di 600 milioni di persone.

Dopo la ratifica da parte del Parlamento UE, sono intercorse alcune formalità preventive all'effettiva entrata in vigore, e particolarmente:

- l'accordo doveva essere confermato dal Consiglio dell'Unione. Tale punto è stato trattato nelle riunioni del Coreper (Coordinamento delle rappresentanze permanenti presso l'UE) e del Consiglio del 19 e 20 Dicembre 2018;
- uno scambio formale delle ratifiche con le autorità giapponesi è avvenuto lo scorso 21 Dicembre 2018;
- l'accordo *de quo* entrerà in vigore il 1° giorno del mese successivo allo scambio, quindi il giorno 1 Febbraio 2019.

I prodotti importati in Giappone a partire da tale data, indipendentemente dalla data di spedizione, beneficeranno delle tariffe concordate.

I dazi che si applicano al vino europeo importato in Giappone saranno eliminati dal primo giorno dell'entrata in vigore dell'accordo.

■ **Brevetto unitario europeo e Tribunale unificato dei brevetti**

L'Italia ha dato il via libera all'attuazione delle norme sul **brevetto unitario europeo** e sul Tribunale unificato dei brevetti. Notevoli i vantaggi per le imprese che, con un'unica procedura centralizzata presso l'***European patent office (EPO)***, potranno ottenere un brevetto unico, che garantisce una protezione uniforme nei 26 Stati membri aderenti all'iniziativa, con costi e tasse annuali ridotti. Il brevetto unitario non sostituirà, però, il brevetto europeo. L'impresa, infatti, potrà chiedere il brevetto unitario negli Stati aderenti e convalidare il brevetto europeo classico negli altri Stati UE o extra UE.

Il 14 Febbraio 2019 il Consiglio dei Ministri ha approvato il Decreto Legislativo volto ad adeguare e raccordare la normativa italiana al Regolamento (UE) n. 1257/2012: in tal modo, il nostro Paese ha compiuto il passo definitivo per condividere l'idea europea inseguita da anni di una tutela brevettuale unitaria.

Le norme di coordinamento riguardano non solo l'istituzione del "brevetto europeo con effetto unitario" ma anche l'Accordo istitutivo del **Tribunale unificato dei brevetti**

(TUB), quale organo giurisdizionale unico e specializzato per le controversie relative ai brevetti europei e ai brevetti europei con effetto unitario.

■ Etichettatura degli alimenti ed obblighi di trasparenza sull'origine: il Reg. esecutivo (UE) 775/2018

Si è svolto nella giornata di giovedì 28.02.2019, a Conegliano (TV), nella Sala Dama Castellana sita in Viale Speranzon n. 15 (ex Caserma San Marco), l'interessante convegno dal titolo "*Etichettatura degli alimenti ed obblighi di trasparenza sull'origine: il Reg. esecutivo (UE) n. 775/2018*".

L'incontro era principalmente incentrato sul **Regolamento esecutivo 775/2018/UE**, con il quale sono state introdotte le regole per indicare in etichetta il Paese d'origine o il luogo di provenienza dell'ingrediente primario di un alimento, oltre che sul correlativo Reg. UE 1169/2011.

Più specificamente, l'applicazione dell'art. 26 par. 3 del Reg. UE 1169/2011 è soggetta all'adozione degli atti di esecuzione di cui al par. 8 del Reg. esecutivo 775/2018/UE.

Molto importante l'art. 2 di tale Reg. esecutivo, concernente l'indicazione del Paese d'origine o del luogo di provenienza dell'ingrediente primario: il par. 2 di tale articolo distingue tra due criteri individuanti l'ingrediente primario, ossia il criterio quantitativo (ingrediente presente nell'alimento con più del 50%), ed il criterio qualitativo (ingrediente associato abitualmente alla denominazione dell'alimento).

Con riferimento a quale dei due criteri debba prevalere, per l'Italia non vi deve essere un criterio prevalente (anche se l'idea italiana è quella di applicare sempre primariamente il criterio quantitativo), mentre per l'UE la valutazione dovrà essere fatta caso per caso sulla base dei vari indicatori.

Altre questione oggetto di dibattito europeo è quella di valutare se un alimento può contenere più di un ingrediente primario: mentre l'Italia pone un veto in tal senso, in UE l'orientamento è positivo, ed è quello di indicare l'origine di entrambi gli ingredienti primari, anche sulla base di quanto espressamente indicato nel testo della norma ("*...un ingrediente o più ingredienti...*").

Il Reg. esecutivo suddetto, entrato in vigore il giorno 01.06.2018, si applicherà comunque a partire dal 1 Aprile 2020, con la rilevante conseguenza che gli alimenti immessi sul mercato o etichettati prima della sua data di applicazione potranno essere commercializzati fino ad esaurimento scorte.

Ringrazio per la grande e costante attenzione che viene riservata a questo servizio informativo del Gruppo di lavoro di Legislazione Vitivinicola dell'Accademia Italiana della Vite e del Vino, ricordando che l'Anno Accademico del 2019 verrà aperto il 10 aprile 2019 in occasione di Vinitaly, presso il Padiglione della Regione Veneto.

Buona lettura e arrivederci, in occasione del prossimo numero del Nostro Bollettino, n. 35, che uscirà verso la fine del mese di Giugno 2019.

DR