



Facoltà di Agraria



*Università degli Studi di
Palermo*



*Dipartimento di Economia dei
Sistemi Agro-Forestali*

DOTTORATO DI RICERCA IN ECONOMIA E POLITICA AGRARIA

XXII CICLO

SSD AGR/01

IL SISTEMA FISCALE NEL SETTORE AGRICOLO

Dottoranda

Dott.ssa Anna Caccetta

Relatore

Prof. Maurizio Lanfranchi

Coordinatore del Dottorato

Prof. Pietro Columba

TRIENNIO ACCADEMICO 2007/08 – 2009/10

INDICE

INTRODUZIONE	4
CAPITOLO I - EVOLUZIONE DEL REGIME FISCALE AGRICOLO IN ITALIA	8
1. Le principali imposte relative al settore agricolo	9
2. L'IRAP	11
2.1 Determinazione della base imponibile	15
2.2 Impatto sul settore agricolo	18
3. L'IVA	20
3.1 Soggetti passivi	21
3.2 Determinazione dell'imposta	26
4. L'imposta comunale sugli immobili	31
Appendice	32
CAPITOLO II - ANALISI DEL PRELIEVO PUBBLICO IN AGRICOLTURA	45
1. Struttura ed incidenza del prelievo pubblico	46
2. Il prelievo tributario in funzione della tipologia giuridica dell'impresa	51
3. Il sistema degli incentivi e delle agevolazioni	53

3.1. A livello comunitario	56
3.2. A livello nazionale e regionale	58
3.3 Le agevolazioni fiscali	60
4. L'autonomia finanziaria delle Regioni ed il prelievo pubblico territoriale nell'ottica della riforma federalista	62

CAPITOLO III - REGIME FISCALE E CONTRIBUTIVO IN EUROPA 67

1. Considerazioni generali	68
2. Francia	71
3. Germania	76
4. Spagna	81
5. Olanda	86
6. Regno Unito	90
7. Polonia	93
8. Differenze relative alla pressione impositiva e problemi di armonizzazione	97

CAPITOLO IV - L'IMPOSIZIONE FISCALE NEL SETTORE VITIVINICOLO 100

Premessa	101
----------	-----

PARTE PRIMA - IL QUADRO GENERALE	102
----------------------------------	-----

1.	Il contesto internazionale	102
2.	Produzione ed esportazioni nell'Unione Europea	105
3.	La situazione italiana	108
3.1.	Produzione	108
3.2.	Fatturato	109
3.3.	Esportazioni	110
4.	Considerazioni conclusive	112
	PARTE SECONDA - IMPOSIZIONE FISCALE	114
1.	Profili soggettivi	114
2.	La determinazione del reddito	115
2.1	Il reddito dominicale	115
2.2	Il reddito agrario	117
2.3	Ipotesi residuali: reddito d'impresa e reddito forfetario	120
3.	IVA	123
4.	IRAP ed ICI. Rinvio	125
5.	Le accise	126
	Appendice	131
	CONCLUSIONI	137
	BIBLIOGRAFIA	141

INTRODUZIONE

La politica fiscale rappresenta un elemento di fondamentale rilevanza per il settore agricolo; basti considerare che la portata delle agevolazioni fiscali, in termini di sostegno, è seconda solo a quella della PAC, e di sicuro rilievo sono i riflessi dell'imposizione sulla struttura aziendale dell'agricoltura italiana.

L'analisi del sistema fiscale evidenzia, però, un insieme articolato di norme, spesso farraginose, non ben coordinate e a volte di non immediata comprensione.

In un quadro di risorse limitate, per gli operatori economici agricoli assume, invece, particolare importanza la conoscenza del sistema impositivo e delle relative politiche pubbliche in materia di incentivi ed agevolazioni, al fine di acquisire una maggiore consapevolezza nelle scelte inerenti gli indirizzi produttivi da seguire.

Da qui l'esigenza, alla base del lavoro di tesi, di elaborare un quadro quanto più possibile organico del panorama attuale e degli auspicabili sviluppi futuri.

La ritenuta debolezza strutturale dell'agricoltura ha favorito, nel corso degli anni, il cristallizzarsi di una fiscalità di vantaggio che, lungi dal determinare, come si sperava, ricadute economiche positive sul settore,

ha prodotto in molti casi comportamenti elusivi, sperequazione tributaria, poca competitività e frammentazione.

L'analisi della composizione del prelievo pubblico in agricoltura evidenzia, inoltre, una certa rigidità del sistema fiscale, determinata dalla netta prevalenza dei contributi sociali rispetto alle imposte dirette ed indirette, che lascia poco spazio per l'intervento di manovre correttive mirate.

Tali problematiche assumono maggior rilievo nell'ottica di un federalismo fiscale in divenire, soprattutto se si considerano i sempre più rigorosi vincoli di bilancio con i quali bisogna confrontarsi. Il decentramento istituzionale e la maggiore responsabilizzazione degli enti locali ancor più inducono, quindi, a valutare in senso critico gli aspetti finanziari della politica agricola nazionale, analizzando gli attesi vantaggi di una fiscalità territoriale ed evidenziandone, se del caso, le problematiche.

L'esigenza pressante è quella di politiche fiscali mirate, che favoriscano una maggiore competitività delle imprese agricole, senza inutili inasprimenti tributari e previdenziali. In linea con tale obiettivo, un ruolo fondamentale può essere svolto dal sistema degli incentivi e delle agevolazioni, che deve indirizzare le risorse disponibili verso misure dirette a favorire la crescita dell'imprenditorialità, promuovere nuove produzioni e nuove forme di investimento, sviluppare nuove tecnologie,

valorizzare le realtà locali, creando nuovi sbocchi occupazionali e riducendo al tempo stesso i divari territoriali.

Nella prima parte del lavoro viene analizzata l'evoluzione del regime fiscale agricolo in Italia, con particolare riferimento al processo di riforma del sistema tributario (avviato nel 1997 con una serie di Decreti legislativi in attuazione della legge delega n. 662/96), che mirava a riavvicinare la fiscalità agricola a quella degli altri settori produttivi, con l'introduzione di nuovi strumenti impositivi (IRAP) e la modifica di quelli preesistenti (IVA).

La seconda parte è dedicata alla concreta analisi dell'attuale pressione fiscale sul settore agricolo ed alle singole voci che la compongono, nell'intento di delineare un quadro quanto più possibile rispondente alla situazione reale.

Nella terza parte, con specifico intento comparativo, vengono presi in esame e sinteticamente analizzati i sistemi fiscali dei Paesi europei più rilevanti dal punto di vista agricolo, nella prospettiva, *de iure condendo*, di una progressiva armonizzazione, auspicabile al fine di garantire le medesime condizioni di operatività a tutte le aziende operanti nell'Unione.

L'ultima parte è dedicata all'analisi finanziaria di un comparto particolarmente rilevante nel panorama dell'agricoltura europea e di quella italiana in particolare: quello vitivinicolo. Si darà conto delle

disposizioni fiscali specificamente afferenti al comparto, dopo averne in sintesi evidenziato la consistenza e la distribuzione, su base mondiale, comunitaria e nazionale.

Postulando la necessità di un sistema tributario che punti all'incentivazione del settore agricolo, il lavoro di tesi mira, in particolare, a verificare in che modo la pressione fiscale incida concretamente sui redditi delle imprese italiane. La finalità vera della politica fiscale dovrebbe essere, difatti, quella "extra-fiscale" legata all'efficienza dell'azienda, principio prioritario da perseguirsi anche e soprattutto attraverso l'incentivazione di tutte quelle iniziative tendenti ad incrementare il reddito creando nuove opportunità occupazionali, nell'ottica della multifunzionalità dell'attività agricola.

L'obiettivo mediato è, inoltre, quello di porre a confronto il nostro sistema impositivo con quelli degli altri Paesi dell'UE, nella prospettiva di una possibile armonizzazione che consenta di programmare una efficace ed equilibrata politica di sviluppo per l'agricoltura europea.

CAPITOLO I

EVOLUZIONE DEL REGIME FISCALE AGRICOLO IN ITALIA

1. Le principali imposte relative al settore agricolo
2. L'IRAP
 - 2.1. Determinazione della base imponibile
 - 2.2 Impatto sul settore agricolo
3. L'IVA
 - 3.1. Soggetti passivi
 - 3.2. Determinazione dell'imposta
4. L'imposta comunale sugli immobili

Appendice

1. Le principali imposte relative al settore agricolo

I tributi rappresentano una voce consistente nel calcolo del costo di produzione dei beni ed hanno un peso decisivo nella entità del risultato economico conseguito dall'impresa.

L'incidenza più o meno elevata sul bilancio dell'azienda agraria esercitata da questa voce influisce sulla competitività a livello UE ed extraeuropeo con imprese simili e, in ultima analisi, sulla sopravvivenza della stessa impresa, con evidenti ricadute sugli assetti occupazionali.

Ne consegue che il prelievo dell'imposta, potendo incidere sulla entità del reddito conseguito dall'impresa, diventa una leva non indifferente da usare per agevolare l'impresa stessa.

L'attività agricola, soprattutto al momento attuale, si trova in una situazione non certo rosea in fatto di conseguimento di redditi da parte di tutti gli operatori del settore (lavoratori, imprenditori, ecc.). Ed è per questi motivi che le imposte gravanti sull'agricoltura sono ricomprese in un *regime speciale*.

Il processo di riforma del sistema fiscale (cosiddetta *riforma Visco*) avviato in Italia nel 1997 con una serie di Decreti legislativi in attuazione della legge delega n. 662/96, mirava a riavvicinare la fiscalità agricola all'imposizione d'impresa, introducendo, per un verso, nuovi strumenti impositivi, e modificando, per altro verso, tributi già esistenti.

Sul primo fronte viene anzitutto in rilievo l'istituzione dell'IRAP - Imposta Regionale sulle Attività Produttive - ad opera del D.lgs. n. 446 del 15/12/1997¹, con l'intento di semplificare il sistema impositivo sostituendo tributi già esistenti in modo da non accrescere la pressione fiscale, rimpinguando, al tempo stesso, i bilanci regionali.

Per ciò che concerne il secondo profilo, il cambiamento di maggior portata appare la riforma dell' IVA - Imposta sul Valore Aggiunto - innovata radicalmente dal D.lgs. n. 313 del 02/09/1997.

¹ Il medesimo decreto aveva determinato anche la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF, istituendo una addizionale regionale a tale imposta, ed aveva, inoltre, messo mano al riordino della disciplina dei tributi locali.

2. L'IRAP

L'IRAP, come detto, è stata introdotta nel nostro ordinamento dal D.lgs. n. 446/97, nell'ambito di un complessivo riordino del sistema tributario, al fine di snellire e razionalizzare il sistema medesimo

L'imposta si applica sul valore aggiunto realizzato dalle imprese che producono beni ed erogano servizi nel territorio regionale, al netto degli ammortamenti; ad essere tassato è, quindi il valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione. Il relativo gettito confluisce nei rispettivi bilanci regionali, rappresentando, di fatto, una concreta realizzazione - seppur limitata e settoriale - dei principi di federalismo fiscale oggi di grande attualità.

Soggetti passivi sono le imprese individuali, le società sia di persone che di capitali, gli Enti (inclusi gli organi e le amministrazioni dello Stato) ed i professionisti.

Per ciò che concerne, nello specifico, il settore agricolo, sono soggetti all'imposta i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR (DPR n. 917 del 1986), qualunque sia la loro natura giuridica, quindi anche le società di capitali e di persone, le cooperative ed i loro consorzi. Sono, invece, esclusi i produttori agricoli che rientrano nel regime di esonero ai fini Iva, cioè coloro il cui volume d'affari nell'anno

precedente non sia stato superiore a 7.000 euro² e sia costituito per almeno due terzi³ da cessione di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della tabella A allegata al D.P.R. n. 633/1972.

L'aliquota IRAP per i soggetti operanti nel settore agricolo era stata determinata inizialmente nell'1,9%; era stato, però, previsto un progressivo riallineamento all'aliquota ordinaria del 4,25%. Tale adeguamento in realtà non si è mai realizzato, in quanto l'aliquota ridotta è stata di volta in volta prorogata, sino all'emanazione della legge n. 203 del 2008 (*Finanziaria 2009*), che, all'art. 2 c. 1, ha stabilmente fissato nella misura del 1,9% l'aliquota per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi.

Nell'intento, poco sopra evidenziato, di semplificare e razionalizzare il sistema tributario senza incrementare la pressione fiscale, l'introduzione dell'IRAP è stata accompagnata dall'abolizione di tributi già esistenti, al fine di sostituirli; si trattava, nello specifico, dei contributi per il Servizio Sanitario Nazionale, dell'ILOR, dell'ICIAP, dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, della tassa di concessione governativa sulla partita IVA e delle tasse di concessione comunale.

² Limite così innalzato dall'art. 4, c. 1, del D.L. 3 ottobre 2006 n. 262, modificativo dell'art. 34, c. 6, del DPR n. 633/72.

³ Il mancato rispetto di tale limite determinerà l'assoggettamento all'IRAP, salvo che sia dovuto a cessione di beni ammortizzabili che non concorrono alla determinazione del volume d'affari.

Tale finalità non è stata, però, conseguita appieno, se si considera che dei sei - fra imposte e contributi - aboliti, solo due erano pagati in agricoltura: la tassa sulla partita IVA e i contributi sanitari. Quanto al primo dei due menzionati, va rilevato che, vista l'entità del tributo, esso costituiva un peso poco rilevante per il bilancio aziendale.

Analisi più complessa merita l'abolizione dei contributi sanitari. Gli imprenditori agricoli versavano al Servizio Sanitario Nazionale due tipologie di contributi:

- contributi dovuti per i membri della famiglia attivamente impiegati in azienda, determinati in relazione al reddito percepito da ciascuno. I contributi venivano, peraltro, calcolati sulla base delle risultanze catastali nell'ipotesi in cui gli unici redditi percepiti dalla famiglia fossero strettamente legati all'attività agricola. A ciò si aggiunga che il pagamento, per i coltivatori diretti, era dovuto solo per la parte di reddito eccedente i 4.000.000 di lire, con in più la previsione di un'aliquota ridotta del 50% per le aziende ubicate in zone qualificate come svantaggiate. Tutto ciò determinava, in concreto, un prelievo inferiore rispetto a quello previsto in altri settori;
- contributi dovuti dall'imprenditore agricolo per i lavoratori dipendenti, sia a tempo determinato che a tempo indeterminato,

calcolati in relazione alla paga lorda percepita. Anche in questo caso era prevista un'aliquota ridotta per le aziende operanti in zone svantaggiate.

L'effetto di sostituzione operato dall'IRAP è apparso, dunque, meno significativo nel settore agricolo, in particolare con riferimento alle aziende ubicate in zone svantaggiate o che assumevano poca manodopera.

2.1. Determinazione della base imponibile

La base imponibile IRAP in agricoltura viene determinata in maniera differenziata in relazione alla natura giuridica dell'impresa.

Per le imprese costituite da ditte individuali o società semplici, la base imponibile è data dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA e quello degli acquisti inerenti l'attività agricola, anch'essi soggetti a registrazione ai fini IVA⁴.

Sono, inoltre, deducibili:

- le spese sostenute per il personale assunto con contratto di formazione lavoro, per gli apprendisti e per i disabili;
- i contributi dovuti per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro.

Sono esclusi, invece:

- gli utili spettanti agli associati in partecipazione;
- le spese relative al personale (compreso il TFR);
- i costi relativi a prestazioni di collaborazione coordinata continuativa;
- i compensi per prestazioni di lavoro autonomo non caratterizzate dall'abitudine;

⁴ In quanto non rientranti nel campo di applicazione dell' IVA, gli aiuti e le contribuzioni erogate dall'Unione Europea mediante pagamenti diretti non concorrono alla determinazione della base imponibile ai fini IRAP.

- le perdite su crediti;
- gli interessi passivi del canone relativo a contratti di locazione finanziaria⁵.

La medesima metodologia di determinazione della base imponibile è applicabile anche a coloro che esercitino attività di allevamento e che determinano il reddito ai sensi dell'art. 56, comma 5 del TUIR), nonché agli esercenti attività agrituristica che si avvalgano del regime forfetario di cui all'art. 5 della Legge n. 413/91.

Per ciò che concerne, invece, le imprese agricole costituite in forma societaria (società di capitali, società di persone - escluse le società semplici - cooperative agricole) la base imponibile corrisponde al valore della produzione netta, seguendo le regole previste per le imprese commerciali. In particolare, essa è data dalla *“differenza tra la somma delle voci del valore della produzione di cui al comma 1 lett. A) dell'art. 2425 c.c. e la somma dei costi della produzione indicati nei numeri 6,7,8,10 lett. a) e b), 11 e 14 della lett. B) del medesimo comma”*⁶.

Va precisato che anche le ditte individuali e le società semplici possono optare per tale ultima modalità di determinazione della base imponibile, con conseguente obbligo di tenuta della contabilità ordinaria; si dovrà, in sostanza, integrare la contabilità IVA con le componenti rilevanti ai fini

⁵ *Guida Fiscale per il settore agricolo*, Agenzia delle Entrate.

⁶ Art. 5, comma 1 del D. Lgs. n. 446 del 15/12/1997, il già citato decreto istitutivo dell'IRAP.

IRAP. L'opzione, esercitata nella dichiarazione IRAP, ha validità fino alla revoca e comunque per almeno quattro periodi d'imposta.

2.2. Impatto sul settore agricolo

Pare opportuno sottolineare alcuni aspetti relativi agli effetti dell'applicazione dell'IRAP in agricoltura, ai fini di una corretta valutazione dell'impatto del tributo sul settore.

Anzitutto, come detto, lo sperato effetto di sostituzione collegato all'introduzione dell'IRAP è stato, nel settore agricolo, notevolmente ridimensionato, considerato che, in sostanza, sono stati aboliti solo due dei tributi precedentemente dovuti. Se a ciò si aggiunge che la *tassa sulla salute* era deducibile dall'imponibile IRPEF mentre l'IRAP non lo è, se ne deduce che la progressiva applicazione dell'aliquota ordinaria (come inizialmente previsto) avrebbe potuto determinare una crescita netta della pressione fiscale in agricoltura, penalizzando ulteriormente il settore.

In considerazione di ciò il legislatore ha agito su due fronti: disciplinando, per un verso, criteri specifici per la determinazione della base imponibile (vedi par. 2.1) e cristallizzando, per altro verso, l'aliquota agevolata dell'1,9%.

Una complessiva valutazione sull'impatto dell'IRAP per le imprese agricole costituite da ditte individuali o società semplici non può prescindere, inoltre, da alcune considerazioni inerenti il modo in cui si esercitano le politiche di sostegno al reddito. Se, infatti, l'intervento si

sostanza in pagamenti diretti, l'incidenza dell'IRAP sul reddito netto sarà minore, in quanto - come detto - tali pagamenti non rientrano nel campo di applicazione del tributo.

Se, invece, la politica di sostegno si concretizza in misure che agiscono sugli equilibri di mercato (prevedendo, ad esempio, l'aumento del prezzo dei prodotti), si determinerà ovviamente l'effetto opposto. In altre parole, tali misure, aumentando il valore della produzione netta, determineranno l'accrescimento della base imponibile ai fini IRAP, causando, in ultima analisi, un maggiore impatto del tributo medesimo sul reddito dell'azienda.

3. L'IVA

L'Imposta sul Valore Aggiunto, istituita con il DPR n. 633 del 26/10/1972, rappresenta la principale imposta indiretta del regime fiscale italiano e si riferisce agli incrementi di valore che interessano beni e servizi che si verificano al momento della loro cessione.

Al fine di agevolare lo sviluppo del settore primario, soprattutto per quel che riguarda l'imprenditoria agricola, sin dall'istituzione dell'IVA, è stata prevista l'attuazione di un regime speciale riguardante l'agricoltura.

Il regime speciale Iva per i produttori agricoli consente, per le cessioni dei prodotti agricoli compresi nella prima parte della tabella A allegata al decreto istitutivo dell'IVA (tabella che si riporta in Appendice al presente capitolo), effettuate da produttori agricoli nell'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 c.c., di determinare la detrazione dell'imposta forfetariamente, applicando ai corrispettivi delle vendite, percentuali di compensazioni stabilite con apposito decreto ministeriale. In tal modo, quindi, è consentito avvalersi di un regime di detrazione maggiormente favorevole qualora, come generalmente accade, l'imposta assolta sugli acquisti sia inferiore a quella determinata forfetariamente.

3.1. Soggetti passivi

A norma dell'art. 17 del DPR 633/72 *“l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art.19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo”*. Per quanto riguarda, in particolare, l'agricoltura, i soggetti interessati sono quelli contemplati dall'art. 2135 del codice civile che, ampliando la definizione di imprenditore agricolo, ha esteso l'elenco delle attività che possono definirsi agricole⁷.

La nuova formulazione dell'art. 2135 consente di definire con maggiore precisione, anche ai fini fiscali, le attività dell'imprenditore che possono considerarsi agricole recependo in tal modo la trasformazione

⁷ L'articolo 2135 del codice civile *ante* modifica recitava: *“È imprenditore agricolo chi esercita un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e attività connesse. Si reputano connesse le attività dirette alla trasformazione e all'alienazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura”*. A seguito delle modifiche apportate dal D.lgs n. 228/2001, prevede: *“È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Per coltivazione del fondo, per silvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.”*

dell'attività agricola che da prevalentemente diretta all'autoconsumo diventa più modernamente rivolta al mercato.

Anzitutto viene superato il richiamo al ciclo biologico che in passato, sollevando peraltro accese discussioni, veniva utilizzato al fine di distinguere l'esercizio dell'attività agricola da quella meramente commerciale. Nel momento in cui viene affermato che il ciclo biologico può svolgersi *in tutto o in parte* nella stessa azienda, si evidenzia che il bene, animale o vegetale, per essere considerato agricolo non deve necessariamente aver completato il ciclo stesso nella medesima azienda, ma è sufficiente che esso sia divenuto, in qualche misura, diverso da ciò che era al momento in cui è iniziata l'attività dell'imprenditore.

Per quanto riguarda le *attività connesse* previste nella nuova formulazione dell'art. 2135 c.c., va sottolineato che esse non possono essere svolte da soggetti diversi dall'imprenditore agricolo che esercita una o più delle attività di coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento di animali. Infatti, il nuovo secondo comma afferma che le *attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione* dei prodotti si intendono sempre *connesse* quando sono svolte dall'imprenditore agricolo che esercita le attività di coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento di animali.

A titolo di esempio, la produzione di olio relativa alla trasformazione delle olive prodotte nell'azienda dall'imprenditore olivicolo è senza

dubbio *attività connessa*, mentre non lo è l'attività dell'imprenditore che gestisce un frantoio e trasforma in olio le olive prodotte da altri.

La norma precisa, inoltre, che le attività connesse devono avere ad oggetto “*prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali*”. Viene, quindi, introdotto il concetto di *prevalenza*, fino ad allora presente in una parte della legislazione riferita alle attività agricole e mai esplicitato chiaramente, che tanta importanza riveste ai fini fiscali. Esso consente all'imprenditore agricolo il ricorso al mercato per acquistare prodotti da destinare alla *manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione*, sempreché non siano *prevalenti* rispetto a quelli ottenuti dall'imprenditore attraverso la coltivazione del fondo o del bosco e l'allevamento di animali e integrino il prodotto originario al fine di realizzare un migliore prodotto finale.

Un produttore può, ad esempio, acquistare da terzi fino al 49% del prodotto da commercializzare e poi ricollocarlo sul mercato, unitamente al proprio (che deve essere pari almeno il 51%), mantenendo la qualifica di imprenditore agricolo.

Del tutto innovativa, rispetto alla precedente impostazione normativa del Codice, è l'ultima parte del terzo comma dell'articolo in esame dove - per la prima volta - vengono ricomprese, tra le attività connesse a quella agricola, “*le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante*

l'utilizzo prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge”.

Anche in questo caso è richiamato il concetto di *prevalenza*, nel senso che anche per la fornitura di beni e servizi devono essere utilizzate *prevalentemente* risorse e attrezzature normalmente impiegate nell'attività esercitata. La disposizione risolve numerosi problemi che erano emersi quando, al momento della collocazione sul mercato di taluni prodotti tipicamente agricoli, il committente o acquirente richiedeva anche la prestazione di taluni servizi.

È importante rilevare che il Decreto Legislativo 18 maggio 2001, n. 228 - *Orientamento e modernizzazione del settore agricolo, a norma dell'articolo 7 della legge 5 marzo 2001, n. 57* - estende il concetto di imprenditore agricolo anche alle cooperative di imprenditori agricoli ed ai loro consorzi *“quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico”.*

Il riferimento è esteso sia ai servizi che le cooperative possono fornire ai propri soci, che ai beni (un tempo definiti *“acquisti collettivi”*) che la cooperativa può fornire agli stessi aderenti, oltre che, naturalmente, alle

attività di trasformazione, manipolazione e commercializzazione dei prodotti conferiti dai soci.

Anche l'attività di pesca rientra fra quelle considerate agricole, tanto che la figura dell'imprenditore pescatore viene esplicitamente equiparata a quella di imprenditore agricolo⁸.

Va, infine, richiamato il Decreto Legislativo 18 maggio 2001, n. 227 - *Orientamento e modernizzazione del settore forestale, a norma dell'articolo 7 della legge 5 marzo 2001, n.57* - riferito alle attività di silvicoltura e forestazione, che, all'art. 8, equipara agli imprenditori agricoli anche le cooperative e i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore silvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali.

⁸ Il Decreto Legislativo 18 maggio 2001, n. 226 - *Orientamento e modernizzazione del settore della pesca e dell'acquacoltura, a norma dell'articolo 7 della legge 5 marzo 2001, n. 57* - mentre all'art. 1 definisce i principi generali in materia di pesca e acquacoltura, all'art. 2 comma 1 specifica che "è imprenditore ittico chi esercita un'attività diretta alla cattura o alla raccolta di organismi acquatici in ambienti marini, salmastri e dolci nonché le attività a queste connesse, ivi compresa l'attuazione degli interventi di gestione attiva, finalizzati alla valorizzazione produttiva ed all'uso sostenibile degli ecosistemi acquatici"; al comma 3, inoltre, afferma chiaramente che "fatte salve le più favorevoli disposizioni di legge, l'imprenditore ittico è equiparato all'imprenditore agricolo".

3.2. Determinazione dell'imposta

L'art. 34 del DPR 633/1972 prevedeva l'applicabilità del regime speciale IVA alle *“cessioni dei prodotti agricoli e ittici elencati nella prima parte dell'allegata tabella A, direttamente effettuate da produttori agricoli o pescatori, comprese le cooperative fra essi costituite e relativi consorzi”*, disponendo che la detrazione prevista nell'art.19⁹ fosse forfetizzata in misura pari a quella dell'imposta corrispondente all'ammontare imponibile.

Gli agricoltori non effettuavano alcun versamento e l'IVA in eccedenza diventava, di fatto, un sussidio incamerato dalle aziende.

Più in particolare, si applicava alle vendite una percentuale di compensazione uguale o inferiore all'aliquota ordinaria del commercio, a seconda del tipo di prodotto.

Il sistema di calcolo non determinava mai l'eventualità di versare l'IVA, anzi comportava la possibilità di sovra compensazioni che andavano a costituire un sussidio implicito per il settore agricolo.

⁹ Art. 19 DPR 633/72: *“Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art.17 del DPR 633/72 è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa, o da lui dovuta a norma del secondo comma dell'art.17, in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. tuttavia la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto e alla importazione dei beni indicati nell'allegata tabella B è ammessa soltanto se la lavorazione, il commercio o il noleggio di tali beni rientra nella attività propria dell'impresa, ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti o professioni”*.

Con la riforma apportata dal D.lgs. n. 313 del 02/09/1997, il regime speciale ha subito una modifica radicale (tutte le variazioni sono indicate in dettaglio dall'art. 5, "Modifiche al regime speciale per il settore agricolo", riportato in Appendice al presente capitolo).

Nello specifico, pur non mutando il meccanismo di determinazione forfetaria dell'IVA da portare in detrazione, le percentuali di compensazione applicate sulle cessioni di prodotti agricoli erano state sostituite con le aliquote ordinarie del commercio. Con l'intento di limitare il ricorso al regime speciale, erano stati, inoltre, esclusi dall'applicazione del regime speciale i soggetti con volume d'affari, nell'anno solare precedente, superiore a 40 milioni di lire, pari a 20.658,28 euro (art. 34, comma 3).

Parziale inversione di tendenza si è determinata ad opera del cosiddetto *decreto sulla competitività* (Decreto legge 14 marzo 2005, n. 35), che ha modificato ulteriormente ed in modo sostanziale l'articolo 34 del DPR 633/1972 (anche tale modifica è riportata in Appendice al presente capitolo).

Anzitutto è stato abrogato l'appena citato comma 3, rendendo di fatto applicabile il regime speciale IVA a tutti i produttori agricoli,

indipendentemente dal volume d'affari realizzato¹⁰, salva la facoltà di optare per l'applicazione del regime ordinario.

Sempre nell'intento di ampliare l'ambito applicativo del regime speciale IVA, il *decreto sulla competitività* ha, inoltre, modificato il comma 2 lettera c), facendo ricorso al *criterio della prevalenza* anche per quanto riguarda i cosiddetti organismi associativi assimilati ai produttori agricoli.

Più in particolare, secondo la formulazione della lettera c) *ante* riforma, potevano avvalersi di tale regime le cooperative, i loro consorzi, le associazioni e le loro unioni limitatamente alle cessioni di prodotti agricoli di cui alla tabella A, parte prima, se effettuate per conto dei produttori soci o associati e nei limiti in cui ai predetti soggetti fosse applicabile il regime speciale IVA.

Il D.L. n. 35/05 dispone, invece, che i predetti organismi associativi possono avvalersi del regime di cui all'art. 34 nel caso in cui effettuino cessioni dei beni sopra richiamati che siano prodotti *prevalentemente* dai soci o associati. In sostanza, purché venga rispettato il *criterio della prevalenza*, essi godono del regime speciale anche rispetto alle cessioni di prodotti acquistati da terzi o conferiti da soci o associati che non

¹⁰ In concreto, grazie all'intervento di norme provvisorie prorogate di anno in anno (in ultimo l'art. 2, comma 2, della legge n. 350/2003), l'applicazione del suddetto comma 3 era stata sospesa e quindi anche in passato il regime speciale era di fatto applicato alle imprese agricole indipendentemente dal volume d'affari realizzato.

rientrino nell'ambito applicativo dell'art. 34, senza dover procedere al complicato calcolo del *pro rata* di detrazione necessario in precedenza.

Tra le novità da segnalare anche la modifica del comma 4, con l'aggiunta dell'inciso secondo il quale l'inapplicabilità della detrazione forfetaria nel caso in cui vengano ceduti prodotti agricoli acquistati tramite un atto non soggetto a IVA (conferimento o cessione d'azienda, atti di fusione o di scissione, donazioni, ecc.) sussiste solo se il cedente, il donante o il conferente abbiano operato in regime ordinario di detrazione dell'IVA. Solo in quest'ultimo caso, infatti, potrebbe realizzarsi l'intento elusivo che la formulazione del comma 4 mira ad evitare.

Altro rilevante intervento sull'impianto dell'art. 34 è l'abrogazione del comma 10, il quale, con scopo dichiaratamente antielusivo, disponeva che le attività svolte nell'ambito della medesima impresa dovessero, ai sensi dell'art. 36 del DPR 633/72, essere considerate unitariamente¹¹. Nel 1998, con la risoluzione n. 63/E del 17 giugno, il Ministero delle Finanze aveva precisato che era possibile separare, ai fini della determinazione dell'IVA, le attività effettuate nell'ambito della medesima azienda solo se fossero oggettivamente scindibili. Il D.L. n. 35/05 ha definitivamente risolto la questione abrogando del tutto, come detto, il comma 10.

¹¹ Nei fatti anche questa disposizione non era mai stata applicata grazie all'emanazione di successive norme (da ultimo la legge n. 26/05) che ne avevano rinviato l'applicazione.

Il decreto sulla competitività ha, infine, modificato il comma 11 dell'articolo 34, prevedendo che - una volta esercitata l'opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari - il vincolo di permanenza nel regime ordinario sarà quello generico triennale di cui all'articolo 3 del DPR n. 442/1997, non più quello quinquennale.

In Appendice è riportato uno schema esemplificativo del calcolo dell'IVA dovuta in applicazione del regime speciale di cui all'art. 34 del DPR 633/72.

4. L'imposta comunale sugli immobili

In riferimento ai terreni agricoli, il D.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, in materia di *Imposta Comunale sugli Immobili (ICI)*, prevede particolari riduzioni e agevolazioni, oltre che specifiche norme relative alle modalità di calcolo dell'imposta medesima.

In particolare, quanto alla determinazione della base imponibile, si prende in considerazione il reddito dominicale, rivalutato del 25% e moltiplicato poi per un coefficiente pari a 75.

Inoltre, se si tratta di terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli iscritti negli elenchi previdenziali, l'imposta dovrà essere versata solo per la quota di imponibile eccedente i 25.822,84 euro e, sull'eccedenza, saranno applicate riduzioni del:

- 70% per valori da 25.822,84 euro a 61.974,83 euro;
- 50% per valori da 61.974,83 euro a 103.291,38 euro;
- 25% per valori da 103.291,38 euro a 129.114,22 euro.

La normativa sopra citata prevede, infine, l'esenzione dall'imposta per i terreni agricoli ricadenti in zone montane¹².

Medesima esenzione è applicabile anche ai fabbricati rurali ad uso abitativo asserviti al terreno sul quale viene svolta l'attività agricola.

¹²Definite tali ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977 n. 984 e dell'allegato alla circolare ministeriale n. 9 del 14 giugno 1993.

APPENDICE

TABELLA A. PARTE I (Allegata al DPR 633/72).

Prodotti agricoli e ittici

1. Cavalli, asini, muli e bardotti, vivi (v.d. 01.01);
2. animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo, suina, ovina e caprina (v.d. 01.02 - 01.03 - 01.04);
3. volatili da cortile vivi; volatili da cortile morti, commestibili, freschi e refrigerati (v.d. 01.05. ex 02.02);
4. conigli domestici, piccioni, lepri, pernici, fagiani, rane ed altri animali vivi, destinati all'alimentazione umana, api e bachi da seta (v.d. ex 01.06);
5. carni, frattaglie e parti di animali di cui ai numeri 3 e 4, fresche, refrigerate, salate o in salamoia, secche o affumicate (v.d. ex 02.02 - ex 02.03 - ex 02.04 - ex 02.06);
6. grasso di volatili non pressato né fuso, fresco, refrigerato, salato o in salamoia, secco o affumicato (v.d. ex 02.05);
7. pesci freschi (vivi o morti), refrigerati, semplicemente salati o in salamoia, secchi o affumicati, esclusi il salmone e lo storione affumicati (v.d. ex 03.01 - ex 03.02), derivanti dalla pesca in acque dolci e dalla piscicoltura;
8. crostacei e molluschi, compresi i testacei (anche separati dal loro guscio o dalla loro conchiglia), freschi, refrigerati, secchi, salati o in salamoia, crostacei non sgusciati semplicemente cotti in acqua (v.d. ex 03.03), derivanti dalla pesca in acque dolci e da allevamento;
9. latte e crema di latte freschi non concentrati né zuccherati (v.d. 04.01);
10. burro, formaggi e latticini (v.d. 04.03 - 04.04);
11. uova di volatili in guscio, fresche o conservate (v.d. ex 04.05);
12. miele naturale (v.d. 04.06);
13. bulbi, tuberi, radici tuberose, zampe e rizomi, allo stato di riposo vegetativo, in vegetazione o fioriti; altre piante e radici vive, comprese le talee e le marze (v.d. 06.01 - 06.02);
14. fiori e boccioli di fiori, recisi, per mazzi o per ornamenti, freschi; fogliami, foglie, rami ed altre parti di piante, erbe, muschi e licheni, per mazzi o per ornamenti, freschi (v.d. ex 06.03 - 06.04);
15. ortaggi e piante mangerecce, esclusi i tartufi, freschi, refrigerati o presentati immersi in acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurarne temporaneamente la conservazione,

- ma non specialmente preparati per il consumo immediato (v.d. ex 07.01 - ex 07.03);
16. legumi da granella, secchi, sgranati, anche decorticati o spezzati (v.d. 07.05);
 17. radici di manioca, d'arrow-root e di salep, topinambur, patate dolci ed altre simili radici e tuberi ad alto tenore di amido o d'inulina, anche secchi o tagliati in pezzi; midollo della palma a sago (v.d. 07.06);
 18. frutta commestibili, fresche o secche, o temporaneamente conservate (v.d. da 08.01 a 08.09 - 08.11 - 08.12);
 19. scorze di agrumi e di meloni, fresche, escluse quelle congelate, presentate immerse nell'acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurarne temporaneamente la conservazione, oppure secche (v.d. ex 08.13);
 20. spezie (v.d. da 09.04 a 09.10);
 21. cereali (escluso il riso pilato, brillato, lucidato e spezzato) (v.d. da 10.01 a 10.05 - ex 10.06 - 10.07);
 22. semi e frutti oleosi, esclusi quelli frantumati (v.d. ex 12.01);
 23. semi, spore e frutti da sementa (v.d. 12.03);
 24. barbabietole da zucchero, anche tagliate in fettucce, fresche o disseccate (v.d. ex 12.04);
 25. radici di cicoria, fresche o disseccate, anche tagliate, non torrefatte (v.d. ex 12.08);
 26. coni di luppolo (v.d. ex 12.06);
 27. piante, parti di piante, semi e frutti, delle specie utilizzate principalmente in profumeria, in medicina o nella preparazione di insetticidi antiparassitari e simili, freschi o secchi, anche tagliati, frantumati o polverizzati (v.d. 12.07);
 28. carrube fresche o secche; noccioli di frutta e prodotti vegetali impiegati principalmente nell'alimentazione umana, non nominati né compresi altrove (v.d. ex 12.08);
 29. paglia e lolla di cereali, gregge, anche trinciate (v.d. 12.09);
 30. barbabietole da foraggio, navoni-rutabaga, radici da foraggio; fieno, erba medica, lupinella, trifoglio, cavoli da foraggio, lupino, veccia ed altri simili prodotti da foraggio (v.d. 12.10);
 31. vimini, canne comuni, canne palustri e giunchi, greggi, non pelati, né spaccati, né altrimenti preparati; saggina e trebbia (v.d. ex 14.01 - ex 14.03);
 32. alghe (v.d. ex 14.05);
 33. olio d'oliva, morchie e fecce d'olio d'oliva (v.d. ex 15.07 - ex 15.17);
 34. cera d'api greggia (v.d. ex 15.15);

35. mosti di uve parzialmente fermentati anche mutizzati con metodi diversi dalla aggiunta di alcole; mosti di uve fresche anche mutizzati con alcole (v.d. ex 20.07 - 22.04 - ex 22.05);
36. vini di uve fresche con esclusione di quelli liquorosi ed alcolizzati e di quelli contenenti più del ventidue per cento in volume di alcole (v.d. ex 22.05);
37. sidro, sidro di pere e idromele (v.d. ex 22.07);
38. aceto di vino (v.d. ex 22.10);
39. pannelli, sansa di olive ed altri residui dell'estrazione dell'olio di oliva, escluse le morchie (v.d. ex 23.04);
40. fecce di vino; tartaro greggio (v.d. 23.05);
41. prodotti di origine vegetale del genere di quelli utilizzati per la nutrizione degli animali, non nominati né compresi altrove (v.d. 23.06);
42. tabacchi greggi o non lavorati; cascami di tabacco (v.d. 24.01);
43. legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie o fascine; cascami di legno, compresa la segatura (v.d. 44.01);
44. legno rozzo, anche scortecciato o semplicemente sgrossato (v.d. 44.03);
45. legno semplicemente squadrato, escluso il legno tropicale (v.d. ex. 44.04);
46. sughero naturale greggio e cascami di sughero; sughero frantumato, granulato o polverizzato (v.d. 45.01);
47. bozzoli di bachi da seta atti alla trattura (v.d. 50.01);
48. lane in massa sudice o semplicemente lavate; cascami di lana e di peli (v.d. ex 53.01 - 53.03);
49. peli fini o grossolani, in massa, greggi (v.d. ex 53.02);
50. lino greggio, macerato, stigliato; stoppe e cascami di lino (v.d. ex 54.01);
51. ramiè greggio (v.d. ex 54.02);
52. cotone in massa; cascami di cotone, non pettinati né cardati (v.d. 55.01 - 55.03);
53. canapa (*cannabis sativa*) greggia, macerata, stigliata; stoppa e cascami di canapa (v.d. ex 57.01);
54. abaca greggia; stoppa e cascami di abaca (v.d. ex 57.02);
55. sisal greggia (v.d. ex 57.04);
56. olio essenziale non deterpenato di *mentha piperita* (v.d. ex 33.01).

Art. 34 DPR 633/72, come modificato dall'art. 5 D.Lgs. n. 313 del 1997.

1. L'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 è sostituito dal seguente:

“Art. 34 (Regime speciale per i produttori agricoli).

1. Per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte dell'allegata tabella A) effettuate dai produttori agricoli, la detrazione prevista nell'articolo 19 è forfetizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione, all'ammontare imponibile delle operazioni stesse, delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole. L'imposta si applica con le aliquote proprie dei singoli prodotti, salva l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione per i passaggi di prodotti ai soggetti di cui al comma 2, lettera c), che applicano il regime speciale e per le cessioni effettuate dai soggetti di cui al comma 6, primo e secondo periodo.

2. Si considerano produttori agricoli:

a) i soggetti che esercitano le attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile e quelli che esercitano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane;

b) gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti della Unione europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;

c) le cooperative, loro consorzi, associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente che effettuano cessioni di beni prodotti dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione, gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori, nei limiti in cui i predetti soggetti operino per conto di produttori nei cui confronti si rendono applicabili le disposizioni del presente articolo; a tal fine i soci, associati o partecipanti conferenti, entro il 31 gennaio di ciascun anno ovvero entro trenta giorni dall'inizio dell'attività, presentano ai predetti soggetti apposita dichiarazione con la quale attestano di possedere i requisiti per rientrare nel regime speciale. I predetti organismi operano la detrazione forfetizzata di cui al comma 1 sulla parte delle operazioni imponibili effettuate, determinata in misura corrispondente al rapporto tra l'importo dei conferimenti eseguiti da parte dei soci, associati o partecipanti che possono usufruire del regime speciale di cui al presente articolo e

l'ammontare complessivo di tutti i conferimenti, acquisti e importazioni di prodotti agricoli e ittici. Gli stessi organismi operano altresì, nei modi ordinari, la detrazione dell'imposta assoluta per rivalsa sui conferimenti effettuati da soci, associati o partecipanti che non possono usufruire del predetto regime speciale e sugli acquisti e importazioni di prodotti agricoli e ittici; sui restanti acquisti e importazioni, la detrazione è operata sull'imposta assoluta, anche per rivalsa, in misura corrispondente al rapporto tra l'importo dei predetti conferimenti e acquisti che non possono usufruire del medesimo regime speciale e l'ammontare complessivo di tutti i conferimenti, acquisti e importazioni di prodotti agricoli e ittici. Il superamento da parte del conferente, nel corso dell'anno, del limite previsto nel comma 3 non fa venire meno nei confronti dei soggetti conferitari l'applicazione del regime speciale di cui al presente articolo.

3. Ferma restando la loro applicazione nei confronti dei soggetti di cui alle lettere b) e c) del comma 2, le disposizioni del presente articolo non si applicano ai soggetti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari superiore a quarantamiliardi di lire.

4. La detrazione forfetizzata non compete per le cessioni dei prodotti indicati nel comma 1 il cui acquisto derivi da atto non assoggettato ad imposta ovvero da atto assoggettato ad imposta detraibile nei modi ordinari.

5. Se il contribuente, nell'ambito della stessa impresa, ha effettuato anche operazioni imponibili diverse da quelle indicate nel comma 1, queste sono registrate distintamente e indicate separatamente in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale. Dall'imposta relativa a tali operazioni si detrae quella relativa agli acquisti e alle importazioni di beni non ammortizzabili e ai servizi esclusivamente utilizzati per la produzione dei beni e dei servizi che formano oggetto delle operazioni stesse.

6. I produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a cinque milioni di lire, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell'articolo 39; i cessionari e i committenti, se acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio dell'impresa, debbono emettere fattura, con le modalità e nei termini di cui all'articolo 21, indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente a norma dell'art. 25. Per i produttori agricoli che esercitano la loro attività esclusivamente nei comuni montani con

meno di mille abitanti e nei centri abitati con meno di cinquecento abitanti ricompresi negli altri comuni montani individuati dalle rispettive regioni come previsto dall'articolo 16 della legge 31 gennaio 1994, n. 97, il limite di esonero stabilito nel periodo precedente è elevato a quindici milioni di lire.

I produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari superiore a cinque ovvero a quindici ma non a quaranta milioni di lire, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1, sono esonerati dalle liquidazioni periodiche e dai relativi versamenti dell'imposta e debbono assolvere gli obblighi di fatturazione, di numerazione delle fatture ricevute, di conservazione dei documenti ai sensi dell'articolo 39, di versamento annuale dell'imposta e di presentazione della dichiarazione annuale con le modalità semplificate da determinarsi con decreto del Ministro delle finanze da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Le disposizioni dei precedenti periodi del presente comma cessano comunque di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo a quello in cui sono stati superati i limiti rispettivamente di cinque ovvero di quindici e di quaranta milioni di lire a condizione che non venga superato il limite di un terzo delle cessioni di altri beni. I produttori agricoli possono rinunciare alla applicazione delle disposizioni del primo, secondo e terzo periodo del presente comma dandone comunicazione per iscritto all'Ufficio competente entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

7. I passaggi dei prodotti di cui al comma 1 agli enti, alle cooperative o agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lettera c), ai fini della vendita, anche previa manipolazione o trasformazione, si considerano effettuati all'atto del versamento del prezzo ai produttori agricoli soci o associati. L'obbligo di emissione della fattura può essere adempiuto dagli enti stessi per conto dei produttori agricoli conferenti; in tal caso a questi è consegnato un esemplare della fattura ai fini dei successivi adempimenti prescritti nel presente titolo.

8. Le disposizioni del comma precedente si applicano anche ai passaggi di prodotti ittici provenienti da acque marittime, lagunari e salmastre effettuati dagli esercenti la pesca nelle predette acque alle cooperative fra loro costituite e relativi consorzi.

9. Ai soggetti di cui al comma 1 che effettuano le cessioni dei prodotti ivi indicati ai sensi degli articoli 8, primo comma, 38-quater e 72, nonché le cessioni intracomunitarie degli stessi compete la detrazione o il rimborso di un importo calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato.

10. Agli effetti delle disposizioni di cui all'articolo 36, le attività svolte nell'ambito della medesima impresa agricola da cui derivano i prodotti assoggettati alla disciplina di cui al comma 1 sono in ogni caso unitariamente considerate.

11. Le disposizioni del presente articolo non si applicano, salvo quella di cui al comma 7, ultimo periodo, ai soggetti di cui ai commi precedenti che optino per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari dandone comunicazione all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente nella dichiarazione relativa all'anno precedente o, in caso di esonero, nel termine previsto per la presentazione della dichiarazione ovvero nella dichiarazione di inizio attività. L'opzione ha effetto dal primo gennaio dell'anno in corso fino a quando non è revocata e, qualora siano stati acquistati o prodotti beni ammortizzabili, è vincolante fino a quando non sia trascorso il termine previsto dall'articolo 19-bis² e, comunque, almeno per un quinquennio.

12. Con decreto del Ministro delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità di attuazione del presente articolo”.

Art. 34 DPR 633/72, come modificato dall'art. 10, comma 1, del D.L. n. 35 del 2005.

[Le modifiche sono evidenziate in grassetto]

Art. 34 - Regime speciale per i produttori agricoli

1. Per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte dell'allegata tabella A, effettuate dai produttori agricoli, la detrazione prevista nell'articolo 19 forfettizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione, all'ammontare imponibile delle operazioni stesse, delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole. L'imposta si applica con le aliquote proprie dei singoli prodotti, salva l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione per i passaggi di prodotti ai soggetti di cui al comma 2, lettera c), che applicano il regime speciale e per le cessioni effettuate dai soggetti di cui al comma 6, primo e secondo periodo.

2. Si considerano produttori agricoli:

a) i soggetti che esercitano le attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile e quelli che esercitano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane.

b) gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti della Unione Europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;

c) le cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228; le associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente, che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione, nonché gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori soci.

3. (Comma abrogato)

4. La detrazione forfettizzata non compete per le cessioni dei prodotti indicati nel comma 1 il cui acquisto derivi da atto non assoggettato ad imposta, **sempre che il cedente, il donante o il conferente, sia soggetto al regime ordinario.**

5. Se il contribuente, nell'ambito della stessa impresa, ha effettuato anche operazioni imponibili diverse da quelle indicate nel comma 1, queste sono registrate distintamente e indicate separatamente in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale. Dall'imposta relativa a tali operazioni si detrae quella relativa agli acquisti e alle importazioni di

beni non ammortizzabili e ai servizi esclusivamente utilizzati per la produzione dei beni e dei servizi che formano oggetto delle operazioni stesse.

6. I produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell'articolo 39. I cessionari e i committenti, se acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio dell'impresa, devono emettere fattura, con le modalità e nei termini di cui all'articolo 21, indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente a norma dell'articolo 25. Le disposizioni del presente comma cessano comunque di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato superato il limite di 7.000 euro a condizione che non sia superato il limite di un terzo delle cessioni di altri beni. I produttori agricoli hanno facoltà di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. In tale caso, l'opzione o la revoca si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, e successive modificazioni.

7. I passaggi dei prodotti di cui al comma 1 agli enti, alle cooperative o agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lettera c), ai fini della vendita, anche previa manipolazione o trasformazione, si considerano effettuati all'atto del versamento del prezzo ai produttori agricoli soci o associati. L'obbligo di emissione della fattura può essere adempiuto dagli enti stessi per conto dei produttori agricoli conferenti; in tal caso a questi è consegnato un esemplare della fattura ai fini dei successivi adempimenti prescritti nel presente titolo.

8. Le disposizioni del comma precedente si applicano anche ai passaggi di prodotti ittici provenienti da acque marittime, lagunari e salmastre effettuati dagli esercenti la pesca nelle predette acque alle cooperative fra loro costituite e relativi consorzi nonché alle società consortili e agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lettera c).

9. Ai soggetti di cui al comma 1 che effettuano le cessioni dei prodotti ivi indicati ai sensi degli articoli 8, primo comma, 38-quater e 72, nonché le cessioni intracomunitarie degli stessi compete la detrazione o il rimborso di un importo calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato.

10. (Comma abrogato)

11. Le disposizioni del presente articolo non si applicano, salvo quella di cui al comma 7, ultimo periodo, ai soggetti di cui ai commi precedenti che optino per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari dandone comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442.

12. Con decreto del Ministro delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità di attuazione del presente articolo.

ESEMPIO DI CALCOLO DELL'IVA

Normalmente, nel caso in cui l'IVA incassata sulle vendite sia maggiore di quella pagata sugli acquisti, si è obbligati a versare all'Erario l'eccedenza d'IVA incassata. Viceversa, nel caso in cui l'IVA versata sia maggiore di quella incassata, si può chiedere il rimborso della differenza risultante tra i due valori.

Come sin qui ampiamente analizzato, nel settore primario, in virtù dello speciale regime impositivo IVA, le operazioni di calcolo (e, conseguentemente, anche le operazioni di pagamento o rimborso dell'imposta in questione) avvengono in maniera diversa, al fine di agevolare l'impresa agricola.

Nel dettaglio, per quanto riguarda il pagamento dell'IVA per i prodotti acquisiti per la gestione dell'attività agricola (Input), l'agricoltore paga come tutti gli altri contribuenti secondo le aliquote che si riferiscono alle singole tipologie di beni.

Altrettanto dicasi per quanto riguarda la vendita di beni (Output) effettuata dall'agricoltore, nell'ambito della quale viene incassata l'IVA in misura corrispondente all'aliquota applicata alla specifica tipologia di beni.

La particolarità del regime speciale applicato all'agricoltura consiste nel fatto che, al momento del calcolo della differenza tra l'IVA incassata sulle vendite e quella da versare, a quest'ultima vengono applicate delle aliquote "*speciali*" riservate al settore primario (inferiori o in qualche caso uguali rispetto a quelle ordinarie) e di conseguenza l'imposta da versare risulta minore, attuando così una compensazione e, in definitiva, una agevolazione per il settore agricolo.

Nella tabella che segue vengono riportate le percentuali di compensazione riferite ai diversi prodotti agricoli.

Prodotti agricoli	Aliquota IVA	Percentuale di compensazione
Bovini vivi	10%	7%
Suini vivi	10%	7,5%
Equini vivi	10%	7,5%
Polli, conigli, animali da cortile	10%	7,5%
Uova	10%	9%
Barbabietole da zucchero o da foraggio	10%	4%
Burro e formaggio	4%	4%
Cereali (frumento, mais, ecc.)	4%	4%
Foraggi, erba e simili	10%	4%
Frutta e ortaggi	4%	4%
Latte fresco	10%	9%
Legame	20%	2%
Olio	4%	4%

L'IVA dovuta sarà data dalla differenza tra IVA sulle vendite e IVA derivante dalle percentuali di compensazione.

Facendo, ad esempio, riferimento ad una azienda zootecnica che produce e vende latte, per 100.000 euro l'anno, la liquidazione dell'IVA da versare si calcola nel modo seguente:

- **100.000 x 10% = 10.000** (*imposta da versare in regime ordinario, essendo prevista per il latte, secondo la Tabella A allegata al D.P.R. 633/72, l'aliquota del 10%*)
- **100.000 x 9% = 9.000** (*imposta in detrazione, applicando l'aliquota del 9% in compensazione*)
- **10.000 – 9.000 = 1.000** (*imposta da versare secondo il regime speciale applicato al settore agricolo*).

In relazione all'esempio sopra riportato è evidente che l'agevolazione che viene accordata al settore agricolo è in funzione dell'aliquota applicata per il calcolo dell'IVA in detrazione. In altre parole, diminuendo l'aliquota in detrazione, si riduce l'agevolazione accordata al settore agricolo.

A mero titolo d'esempio, con i dati dell'ipotesi precedente se l'aliquota in detrazione passasse dal 9 all'8,8%, l'IVA in detrazione diventerebbe:

- **100.000 x 8,8% = 8.800** (*imposta in detrazione con l'aliquota dell'8,8%*).

Conseguentemente, l'imposta da versare sarebbe:

- **10.000 – 8.800 = 1.200** (*maggiore di 200 euro rispetto a quella calcolata nel primo esempio*).

CAPITOLO II

ANALISI DEL PRELIEVO PUBBLICO IN AGRICOLTURA

1. Struttura ed incidenza del prelievo pubblico
2. Il prelievo tributario in funzione della tipologia giuridica dell'impresa
3. Il sistema degli incentivi e delle agevolazioni
 - 3.1. A livello comunitario
 - 3.2. A livello nazionale e regionale
 - 3.3. Le agevolazioni fiscali
4. L'autonomia finanziaria delle Regioni ed il prelievo pubblico territoriale nell'ottica della riforma federalista

1. Struttura ed incidenza del prelievo pubblico

Una disamina puntuale della fiscalità applicata all'agricoltura non può prescindere dalla valutazione dell'incidenza del prelievo pubblico e della pressione fiscale complessivamente gravante sugli operatori del settore.

L'analisi dei dati relativi alla pressione fiscale e tributaria¹³, riferiti all'intero territorio nazionale (Tab. n. 1), evidenzia il divario tra il settore agricolo e gli altri settori produttivi, confermando l'esistenza di una fiscalità di vantaggio per gli operatori economici in agricoltura.

	(valori percentuali)				
	2003	2004	2005	2006	2007
	Pressione fiscale				
Agricoltura, caccia, silvicoltura e pesca (ACSP)	19,6	18,8	21,0	21,4	20,9
Altri settori (AS)	33,0	33,4	33,9	35,4	36,8
	Pressione tributaria				
Agricoltura, caccia, silvicoltura e pesca (ACSP)	8,0	7,7	8,3	8,8	8,7
Altri settori (AS)	19,7	20,1	20,3	21,7	22,8

Le numerose agevolazioni fiscali (il cui impatto sarà meglio analizzato nel paragrafo seguente), considerate unitamente all'utilizzo del metodo catastale ai fini della determinazione del reddito imponibile, comportano

¹³ La pressione fiscale è ottenuta come rapporto tra il prelievo fiscale totale (imposte dirette, indirette, contributi di bonifica e contributi sociali) e il valore aggiunto ai prezzi al produttore; la pressione tributaria, invece, prende in considerazione soltanto le imposte.

una minore rilevanza del prelievo pubblico in agricoltura rispetto a quanto avviene in relazione agli altri settori.

L'incidenza del prelievo pubblico nel periodo considerato è, difatti, pari in media al 20% circa del valore aggiunto per il settore agricolo, mentre raggiunge valori vicini al 35% per gli altri settori produttivi.

Analoghe considerazioni valgono per i valori relativi alla pressione tributaria, che, nel settore agricolo, si mantiene sostanzialmente stabile nel periodo preso in esame, assorbendo circa il 9% del valore aggiunto, contro il 22% circa fatto registrare negli altri settori.

Pare opportuno analizzare le diverse voci che concorrono a comporre il valore del prelievo pubblico nazionale in agricoltura:

- contributi sociali;
- imposte indirette;
- imposte dirette;
- contributi di bonifica¹⁴.

In particolare, la Tabella n. 2 mostra le variazioni relative a ciascuna componente, riferite al periodo 2003-2008.

Le imposte, dirette ed indirette, rappresentano il 35% del prelievo pubblico.

¹⁴ L'INEA ha ritenuto di inserire, tra le componenti del prelievo tributario, anche i contributi di bonifica, considerato il peso che essi hanno sull'impresa agricola ed in ragione del fatto che la loro determinazione avviene sulla base dell'imponibile catastale.

Tabella n. 2. Prelievo pubblico sul settore agricoltura, caccia, silvicoltura e pesca.					
	(milioni di euro)				
	2003	2004	2005	2006	2007
	Valori assoluti				
Contributi sociali	3.204	3.187	3.387	3.449	3.363
Datori di lavoro	1.555	1.585	1.730	1.801	1.760
Lavoratori dipendenti	370	383	399	375	387
Lavoratori indipendenti	1.279	1.219	1.259	1.272	1.217
Imposte indirette	806	773	774	904	945
Imposte dirette	1.086	1.103	1.123	1.166	1.129
IRPEF	1.011	1.042	1.059	1.088	1.041
- lavoratori dipendenti	232	238	246	253	256
- imprenditori individuali a determinazione catastale del reddito	257	267	270	277	258
- imprenditori individuali a determinazione effettiva del reddito	33	36	35	37	38
- altri proprietari di terreni	266	269	273	280	267
Imposte società di capitali	75	62	64	78	88
Contributi di bonifica	313	324	325	316	317
Totale generale	5.409	5.387	5.610	5.833	5.753
	Composizione %				
Contributi sociali	59,2	59,2	60,4	59,1	58,5
Imposte indirette	14,9	14,4	13,8	15,5	16,4
Imposte dirette	20,1	20,5	20,0	20,0	19,6
Contributi di bonifica	5,8	6,0	5,8	5,4	5,5
Totale generale	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Per ciò che concerne le imposte sul reddito dei contribuenti agricoli, il maggior gettito (93%) è dato dall'IRPEF, dovuta sia dagli esercenti attività di impresa, sia dai lavoratori dipendenti di aziende agricole, sia dai semplici proprietari di terreni.

Il gettito dell'imposta risulta stabile nel periodo considerato, anche dopo l'estensione (ad opera della *Finanziaria* 2006) della facoltà di

determinare il reddito imponibile con metodo catastale anche alle S.r.l. ed alle società cooperative.

Il peso più rilevante nella composizione del prelievo pubblico è costituito dai contributi sociali, in particolare dai contributi dovuti dai datori di lavoro, che assorbono circa il 60% del totale. Se alla preponderanza dei contributi sociali sul prelievo complessivo si aggiunge la loro scarsa “manovrabilità” (per via del legame con le future prestazioni previdenziali), meglio si comprende una certa *rigidità* caratteristica del sistema fiscale agricolo.

Può essere infine utile, allo scopo di evidenziare ancor meglio il divario più volte richiamato tra il settore agricolo e gli altri settori produttivi, l’analisi dei dati relativi all’impatto del prelievo pubblico sui fattori di produzione, in primo luogo sul fattore lavoro (Tab. n. 3).

Tabella n. 3. Quota percentuale del prelievo pubblico sui redditi da lavoro dipendente in agricoltura e negli altri settori.					
	2003	2004	2005	2006	2007
Agricoltura, caccia, silvicoltura e pesca (ACSP)	29,1	28,2	27,1	26,4	25,6
Altri settori (AS)	45,3	45,4	45,1	44,9	45,0
Fonte: elaborazioni su dati ISTAT, INPS, INAIL e del MEF.					

In particolare, il raffronto tra le quote percentuali di prelievo pubblico sui redditi da lavoro dipendente in agricoltura e negli altri settori produttivi, conferma la minore rilevanza (-10% circa) delle imposte e dei

contributi sui redditi agricoli rispetto a quelli non agricoli, ciò anche in conseguenza dei salari percepiti, mediamente più bassi.

2. Il prelievo tributario in funzione della tipologia giuridica dell'impresa

La Tabella n. 4 mostra l'incidenza delle imposte sul risultato netto di gestione delle imprese agricole, evidenziando le differenze impositive ravvisabili tra le principali tipologie:

- società di capitali;
- società di persone;
- imprese individuali.

Tabella n. 4. Incidenza delle imposte sul risultato netto di gestione delle imprese.							
(valori percentuali)							
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Società di capitali							
Irpeg/Ires	8,2	6,4	7,3	7,7	5,5	8,4	9,9
Irap	6,7	7,6	7,1	6,8	6,6	8,4	9,0
Totale	14,9	14,0	14,4	14,5	12,1	16,8	18,9
Società di persone							
Irpef	2,1	2,5	2,7	3,0	3,7	5,0	5,4
Irap	1,2	1,4	1,3	1,3	1,2	1,5	1,6
Totale	3,3	3,9	4,0	4,3	4,9	6,5	7,0
Imprese individuali							
Irpef	2,0	2,3	2,4	1,8	2,2	2,9	3,2
Irap	1,6	1,7	1,8	1,6	1,6	2,0	2,1
Totale	3,6	4,0	4,2	3,4	3,8	4,9	5,3
Fonte: elaborazioni su dati ISTAT, INPS, INAIL e del MEF.							

Nello specifico, nell'ultimo anno di riferimento il valore percentuale della pressione tributaria è stato pari al 5,3% per le imprese individuali,

al 7,1% per le società di persone ed addirittura al 18% per le società di capitali.

Appare chiaro come la maggiore incidenza del prelievo costituisca un deterrente alla formazione, nel settore agricolo, di tipologie di imprese giuridicamente più complesse e di maggiori dimensioni, che sarebbero assoggettate ad un notevole aumento della pressione fiscale rispetto a quella sostenuta dalle imprese individuali.

Quanto alle cause, le differenze impositive riscontrate sono ascrivibili, in primo luogo, alle diverse modalità di determinazione della base imponibile dell'IRAP e delle imposte sul reddito.

In riferimento all'IRAP, l'individuazione dell'imponibile è legata in ogni caso al valore aggiunto, dal quale dovranno essere detratti:

- gli ammortamenti, per le società di capitali, le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice;
- gli investimenti effettuati, per le società semplici e le imprese individuali.

Per ciò che concerne le imposte sul reddito, si fa riferimento al reddito effettivo per le società di capitali, le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice; si applica, invece, il metodo catastale alle società semplici ed alle imprese individuali¹⁵.

¹⁵ L'art. 1, comma 1093, della legge n. 298 del 2006 (*Finanziaria 2006*), come detto, ha esteso anche alle S.r.l. ed alle società cooperative, che rivestano la qualifica di società agricole, la facoltà di optare per il sistema catastale di determinazione dell'imponibile.

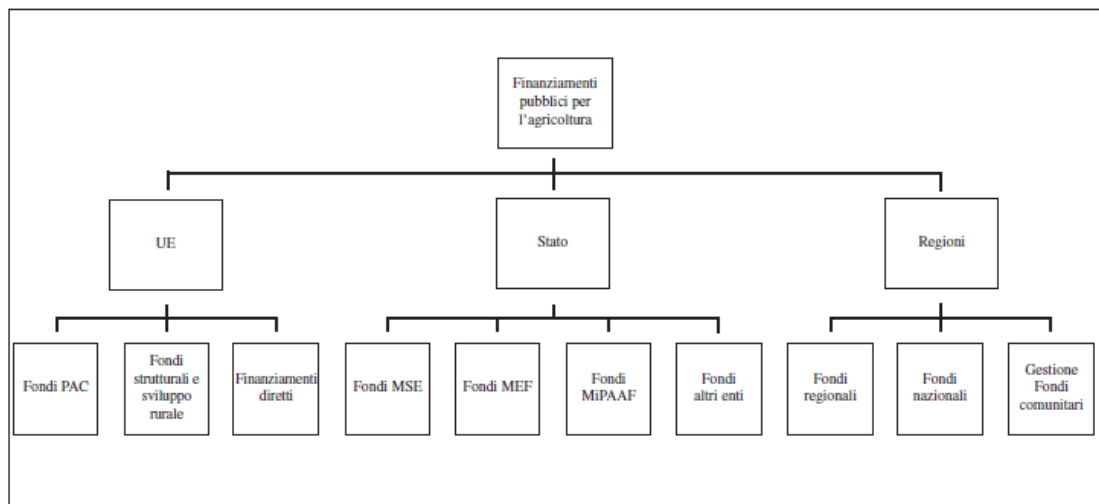
3. Il sistema degli incentivi e delle agevolazioni

Le politiche pubbliche in materia di incentivi ed agevolazioni per il settore agricolo hanno lo scopo (oltre che di contribuire al superamento di situazioni di crisi economica) di favorire la crescita dell'imprenditorialità, promuovere nuove produzioni e nuove forme di investimento (vedi il caso, ad esempio, delle bioenergie), sviluppare nuove tecnologie, valorizzare le realtà locali riducendo i divari territoriali.

Negli ultimi anni, in particolare, la tendenza è quella di elaborare meccanismi incentivanti sempre più integrati tra loro e collegati al territorio di riferimento, al fine di indirizzare le risorse verso obiettivi capaci di stimolare, in concreto, l'innovazione e la competitività delle imprese sul mercato.

Sono tre i livelli su cui si articola il sistema degli interventi di sostegno: comunitario, nazionale e regionale.

Nello schema seguente vengono riassunti i principali filoni di intervento, distinti in base alla fonte di provenienza.



In ambito comunitario, la gestione delle agevolazioni fa capo alle competenti Direzioni generali in seno alla Commissione europea; a livello statale, invece, gli interventi vengono coordinati dai Ministeri e dalle agenzie nazionali preposte (AGEA, Sviluppo Italia, ecc.). Su dimensione locale, infine, gli Enti di riferimento sono, tra gli altri, Regioni, Province, Comuni, Camere di Commercio.

Quanto alle tipologie di intervento, accanto ai consueti contributi in conto capitale¹⁶ (concessi a fondo perduto per la realizzazione di opere o l'acquisto di beni strumentali, a fronte di una puntuale documentazione delle spese sostenute), vengono in rilievo anche i contributi in conto interessi, erogati - al fine di ridurre i tassi d'interesse relativi ad un

¹⁶ Dai contributi in conto capitale si distinguono quelli in conto esercizio, ma solo in base alle modalità di tassazione. Mentre i primi vengono tassati in base al criterio di cassa (con possibilità di ripartizione su cinque periodi d'imposta a partire da quello dell'incasso), i secondi vengono tassati nel periodo di competenza e per l'intero importo.

finanziamento a medio o lungo termine - direttamente dallo stesso istituto finanziatore.

Gli operatori economici agricoli possono, inoltre, usufruire di contributi alla produzione, mutui agevolati, concessioni di garanzie¹⁷, *bonus* fiscali e crediti d'imposta¹⁸.

A seconda della tipologia, le agevolazioni e gli incentivi possono essere erogati in modalità automatica ovvero sulla base di procedure valutative o negoziali.

È, infine, importante sottolineare che la concessione e l'entità del contributo dipendono, oltre che dal settore produttivo di riferimento e dalla dimensione aziendale, anche dall'ubicazione dell'impresa. Non bisogna, infatti, dimenticare che, mentre alcune tipologie di finanziamento sono applicabili su tutto il territorio nazionale, altre afferiscono, con speciali modalità operative, solo a zone specificamente individuate (è il caso, ad esempio, delle aree definite *svantaggiate*).

¹⁷ In Italia, ad esempio, attraverso il fondo di garanzia istituito, per il settore agricolo, presso l'ISMEA.

¹⁸ Delle agevolazioni fiscali si tratterà specificamente nel sottoparagrafo 3.3.

3.1. A livello comunitario

Proviene da fondi comunitari oltre la metà degli aiuti messi a disposizione delle imprese agricole, direttamente o indirettamente attraverso le gestioni dei governi nazionali.

Il sistema del sostegno pubblico al settore agricolo in ambito comunitario soggiace al rispetto dei principi fondamentali che regolano la concessione di aiuti nell'Unione¹⁹. Gli incentivi pubblici, infatti, oltre a non alterare la libera concorrenza di mercato, devono conciliarsi con i principi della politica agricola comune e delle organizzazioni comuni di mercato (OCM) e non devono essere in contrasto con quanto previsto dagli accordi internazionali sottoscritti in ambito WTO anche dall'Unione.

Specifiche disposizioni per la concessione degli aiuti sono, inoltre, previste nei Piani di Sviluppo Rurale (PSR) predisposti dalle Regioni ed approvati dalla Commissione europea.

Per ciò che concerne, in particolare, le misure di sostegno all'impresa²⁰, esse vengono concesse solo ad imprese in possesso di determinati

¹⁹ I principali riferimenti normativi comunitari sugli aiuti di Stato sono: l'art. 36 (in materia di concorrenza nella produzione e nel commercio dei prodotti agricoli) e gli artt. 87, 88 e 89 (relativi agli aiuti di Stato) del *Trattato CE*; il *Regolamento CE n. 1698 del 2005*, sul FEASR e sugli aiuti allo sviluppo rurale; il *Regolamento CE n. 1857 del 2006*, il cosiddetto "regolamento di esenzione"; la Comunicazione CE n. 2006/C 319/01, *Orientamenti della Commissione europea sugli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale 2007-2013*.

²⁰ Occorre specificare che il Regolamento CE n. 1698/05 riserva le misure di sostegno comunitario alle piccole e medie imprese (così come definite dal Reg. CE n. 70/2001), escludendo le grandi imprese operanti nel settore della trasformazione e commercializzazione.

requisiti di professionalità e redditività, nel rispetto di specifiche condizioni (legate al rispetto dell'ambiente, al benessere degli animali, ecc.) e per investimenti diretti, tra l'altro, a migliorare la qualità e ridurre i costi della produzione, aumentare la competitività dell'azienda ed il valore aggiunto dei prodotti, promuovere il ruolo multifunzionale dell'agricoltura.

È importante specificare che il valore totale degli aiuti erogati non può essere superiore al 40% del volume dell'investimento²¹.

Nell'ampio quadro degli strumenti previsti a livello comunitario, oltre agli aiuti di mercato erogati dall'AGEA (o dagli organismi regionali preposti) direttamente alle imprese, rivestono particolare importanza i fondi per i progetti di sviluppo rurale, assegnati a ciascuno Stato membro per la realizzazione di appositi programmi (PON, POR, PSR) con l'erogazione di contributi a fondo perduto.

Da ricordare, infine, gli specifici progetti comunitari (ad es. i Programmi Quadro) gestiti direttamente dalla Commissione europea su tutto il territorio dell'Unione.

²¹ Tale percentuale può arrivare al 50% per le zone svantaggiate ed anche al 60% per gli investimenti effettuati da giovani agricoltori (Reg. CE n. 1783/03). Ulteriori deroghe sono previste in relazione alla tipologia d'investimento (tutela dell'ambiente, benessere degli animali, ecc.).

3.2. A livello nazionale e regionale

La notevole mole di controversie al vaglio della Corte Costituzionale testimonia in maniera inequivocabile l'esistenza di conflitti di competenza in campo agricolo tra Stato e Regioni, sorti in particolare dopo la riforma costituzionale del 2001 e destinati forse ad acuirsi con l'entrata in vigore delle norme in materia di federalismo fiscale (vedi *amplius* par. 4).

In linea di massima, comunque, è il Governo centrale che, attraverso i competenti Ministeri, gestisce i fondi nazionali per il sistema agroalimentare stanziati annualmente dalla legge finanziaria.

Sono, in particolare, di competenza statale le misure inerenti la sicurezza alimentare e la profilassi internazionale, gli interventi a sostegno delle denominazioni d'origine riconosciute dal Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, oltre che (finora) gli incentivi di carattere fiscale e previdenziale.

Le Regioni, invece, gestiscono i fondi comunitari distribuiti attraverso i programmi POR e PSR ed hanno, inoltre, la facoltà di erogare finanziamenti dai propri bilanci, sempre nel rispetto del regime *de*

*minimis*²². Ad esse spettano anche tutti gli adempimenti amministrativi in materia agricola, compresa l'erogazione degli incentivi.

Sia gli incentivi nazionali che quelli regionali soggiacciono alla normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato.

Come detto, in virtù del processo di decentramento istituzionale in corso e della conseguente maggiore autonomia loro attribuita, le Regioni rivestono un ruolo fondamentale nel sistema degli incentivi pubblici. Esse, dunque, sulla base di specifiche intese Stato-Regioni, sono coinvolte anche nelle decisioni inerenti i finanziamenti a carattere statale da erogare sul loro territorio. Inoltre, in base alle medesime intese, sono previsti strumenti di sostegno a carattere interregionale riferiti, in particolare, all'agroindustria (è il caso, ad esempio, dei cosiddetti *contratti di filiera*).

²²Secondo il Reg. CE n. 1535/2007 gli aiuti di Stato possono considerarsi compatibili con le regole sulla concorrenza previste dal Trattato UE qualora non superino, nel triennio, lo 0,75% della produzione lorda vendibile agricola di ogni singolo Stato membro e, per ciascun beneficiario, i 7.500 euro.

3.3. Le agevolazioni fiscali

Anche in virtù della minore capacità reddituale dei soggetti operanti in agricoltura, il settore beneficia di un particolare regime fiscale, in dettaglio analizzato nel precedente Capitolo.

La Tabella n. 5 illustra il panorama delle agevolazioni fiscali, a livello nazionale, relative al periodo 2003-2008.

Tabella n. 5. Agevolazioni contributive e tributarie in agricoltura.					
	(milioni di euro)				
	2003	2004	2005	2006	2007
Agevolazioni effettive					
IVA	305,1	242,0	257,6	235,6	208,3
Credito d'imposta	175,0	148,0	0,0	0,0	0,0
Agevolazioni virtuali					
Datori di lavoro e lavoratori dipendenti	1.229,1	1.315,6	1.264,3	1.341,6	1.322,8
Lavoratori autonomi	546,3	789,5	802,4	993,8	944,3
IRPEF	1.326,5	1.239,6	1.373,6	1.317,7	1.248,1
IRAP	232,4	213,9	214,3	213,5	216,7
ICI	364,6	380,6	377,7	390,6	390,4
Accisa oli minerali	857,3	839,6	857,8	856,0	826,1
Agevolazioni totali	5.036,2	5.168,7	5.147,8	5.348,8	5.156,8

Fonte: elaborazioni su dati ISTAT, INPS, INAIL e del MEF.

Vengono distinte le agevolazioni *effettive*, che realizzano un flusso monetario *certo* attraverso veri e propri sussidi diretti alle imprese, dalle agevolazioni *virtuali*²³ che, pur determinando anch'esse un utile

²³ La portata delle agevolazioni virtuali può essere stimata attraverso una simulazione, valutando cioè le differenze che si determinerebbero applicando la normativa generale anziché quella propria del settore agricolo.

aziendale (che si sostanzia in un risparmio contributivo o tributario), sono caratterizzate non dalla certezza ma dalla probabilità.

In conseguenza della politica tesa a ridurre il ricorso generalizzato al regime speciale IVA (v. Capitolo I), i dati mostrano, nell'ultimo anno di riferimento, una riduzione del volume delle relative agevolazioni.

Rimangono, invece, stabili le agevolazioni legate all'IRAP ed all'ICI e sono in lieve calo quelle relative all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

4. L'autonomia finanziaria delle Regioni ed il prelievo pubblico territoriale nell'ottica della riforma federalista

La riforma del titolo V della Costituzione, riconoscendo alle Regioni la competenza esclusiva in materia agricola, ha anche attribuito alle medesime maggiore autonomia finanziaria, pur nel solco dei principi di massima stabiliti a livello nazionale.

Nell'ottica della realizzazione del federalismo fiscale (obiettivo fortemente perseguito dall'attuale governo), la possibilità concessa alle Regioni di fissare autonomamente aliquote e basi imponibili di taluni tributi costituisce un passo importante verso lo sviluppo di una efficace politica fiscale decentrata²⁴.

In attesa dei decreti delegati che completino l'attuazione del programma di governo, appare, dunque, utile valutare la concreta pressione fiscale e tributaria suddivisa su base regionale e l'effettivo grado di autonomia fiscale di ciascuna Regione.

La Tabella n. 6 mostra i valori del prelievo pubblico ripartiti per Regione, con le relative variazioni percentuali, per il periodo 2003-2008.

²⁴ Legge n. 42 del 2009, recante delega al governo in materia di federalismo fiscale.

Tabella n. 6. Prelievo pubblico sul settore agricoltura, caccia, silvicoltura e pesca.									
	Milioni di euro					Var. %			
	2003	2004	2005	2006	2007	04-03	05/04	06/05	07/06
Piemonte	329,0	328,1	345,1	312,9	286,8	-0,3	5,2	-9,3	-8,3
Valle d'Aosta	27,3	8,9	10,7	9,1	6,4	-67,4	20,3	-14,4	-29,7
Lombardia	414,7	414,9	431,4	393,3	374,2	0,0	4,0	-8,8	-4,8
Trentino A. A.	101,9	87,3	96,5	89,7	81,7	-14,3	10,5	-7,1	-8,8
Veneto	354,7	338,8	344,1	334,3	298,9	-4,5	1,6	-2,9	-10,6
Friuli V. G.	103,9	91,5	92,0	88,2	81,8	-11,9	0,5	-4,1	-7,3
Liguria	141,1	139,7	141,0	137,1	126,7	-1,0	1,0	-2,8	-7,6
E. Romagna	503,3	491,8	505,4	473,5	430,6	-2,3	2,8	-6,3	-9,1
Toscana	246,9	251,2	261,5	248,5	213,4	1,7	4,1	-5,0	-14,1
Umbria	88,1	80,3	83,5	76,4	62,3	-8,9	4,1	-8,5	-18,5
Marche	114,5	110,0	116,5	103,0	87,4	-3,9	6,0	-11,6	-15,1
Lazio	218,5	211,8	218,7	210,2	190,9	-3,1	3,3	-3,9	-9,2
Abruzzo	114,5	107,3	106,7	94,6	93,6	-6,3	-0,5	-11,4	-1,0
Molise	44,5	38,8	38,6	38,5	38,9	-12,7	-0,6	-0,3	1,1
Campania	314,1	310,9	332,6	307,6	289,3	-1,0	7,0	-7,5	-5,9
Puglia	524,0	532,3	560,1	564,6	533,8	1,6	5,2	0,8	-5,4
Basilicata	98,4	96,0	98,6	90,9	84,5	-2,5	2,7	-7,8	-7,0
Calabria	318,7	328,7	352,3	353,3	334,7	3,1	7,2	0,3	-5,3
Sicilia	458,3	461,6	500,1	497,5	459,0	0,7	8,3	-0,5	-7,8
Sardegna	272,5	159,8	174,5	165,6	162,1	-41,4	9,2	-5,1	-2,1
Italia	4.788,8	4.589,6	4.809,9	4.588,8	4.237,1	-4,2	4,8	-4,6	-7,7

Fonte: elaborazioni su dati ISTAT, INPS, INAIL e del MEF.

L'incidenza del prelievo varia da Regione a Regione, sia per i diversi valori assunti dal reddito dominicale e agrario, sia per la possibilità attribuita alle Regioni medesime di incidere sul gettito di talune imposte modificando le relative aliquote.

Tali differenze si riverberano, ovviamente, sui dati relativi alla pressione fiscale e tributaria (Tab. n. 7). In particolare, la pressione fiscale (che si mantiene sostanzialmente stabile nel periodo considerato) assume i valori maggiori in Calabria e Liguria, mentre appare minore in Trentino Alto Adige.

Tabella n. 7. Quota del valore aggiunto regionale ai prezzi base assorbita dal prelievo pubblico su ACSP.										
	(valori percentuali)									
	Pressione fiscale					Pressione tributaria				
	2003	2004	2005	2006	2007	2003	2004	2005	2006	2007
Piemonte	16,4	15,8	21,9	20,6	20,1	6,7	6,4	8,6	8,3	8,2
Valle d'Aosta	18,4	19,8	23,2	21,8	20,5	4,1	3,7	6,0	6,2	6,2
Lombardia	12,2	12,3	14,8	14,0	14,1	5,4	5,5	6,4	6,3	6,2
Trentino A. A.	9,1	8,3	10,3	10,0	9,5	3,0	2,7	3,2	3,2	3,2
Veneto	13,8	12,6	14,6	15,8	14,8	7,5	7,2	8,3	8,8	8,3
Friuli V. G.	16,8	17,2	20,8	21,1	18,8	7,8	7,9	9,3	9,3	8,7
Liguria	21,5	22,9	22,3	23,8	22,7	2,7	2,9	2,9	3,0	3,0
E. Romagna	16,5	15,7	18,7	19,0	18,9	7,5	7,1	8,2	8,5	8,6
Toscana	15,3	13,4	16,2	16,0	14,6	5,1	4,2	5,0	4,8	4,7
Umbria	19,6	15,4	22,5	21,2	18,4	5,2	4,1	5,8	5,9	5,8
Marche	14,5	15,6	17,4	17,5	16,6	4,7	4,9	5,3	5,5	5,4
Lazio	13,9	11,9	13,5	13,8	14,1	5,2	4,8	5,5	5,5	5,5
Abruzzo	14,8	15,4	15,7	14,9	16,3	4,1	4,5	4,5	4,4	4,5
Molise	18,2	18,9	18,7	19,3	19,6	4,4	4,8	4,8	4,8	4,6
Campania	14,1	13,0	14,6	14,9	14,4	2,5	2,6	2,9	3,0	3,0
Puglia	19,2	19,4	21,5	24,2	26,0	4,3	4,3	4,3	4,4	4,7
Basilicata	18,9	17,1	19,9	20,0	18,4	5,0	5,2	5,8	5,8	5,6
Calabria	20,6	18,7	22,3	24,8	27,1	2,4	2,1	2,7	2,9	3,0
Sicilia	14,0	14,8	16,7	18,1	17,7	2,8	2,9	3,1	3,3	3,3
Sardegna	14,7	14,4	17,3	17,3	17,1	3,3	3,1	3,6	3,1	3,1
Italia	15,4	14,8	17,3	17,8	17,5	4,9	4,7	5,3	5,4	5,4

Un utile indicatore dell'autonomia regionale in materia tributaria è dato dal rapporto tra le voci di prelievo di competenza propria degli enti locali²⁵ e quello complessivamente riscosso sul territorio regionale (Tab. n. 8). Maggiore è il valore dell'indicatore, più elevato è il grado di autonomia tributaria territoriale.

²⁵ Si considerano tributi propri degli enti decentrati l'IRAP, l'ICI, le addizionali IRPEF ed i contributi di bonifica.

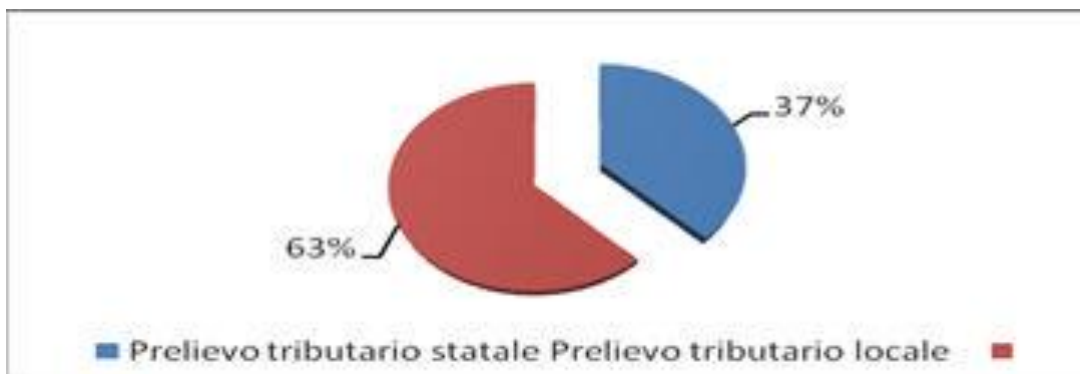
Tabella n. 8. Grado di autonomia tributaria.					
	(valori percentuali)				
	2003	2004	2005	2006	2007
Piemonte	59,3	59,7	59,9	60,1	60,7
Valle d'Aosta	18,6	19,9	16,1	15,6	15,6
Lombardia	61,3	59,8	63,5	63,2	63,6
Trentino-Alto Adige	53,1	54,7	50,8	50,4	50,7
Veneto	66,4	66,0	66,1	66,8	66,5
Friuli-Venezia Giulia	58,8	59,6	60,1	59,6	58,9
Liguria	36,8	36,8	37,3	37,7	38,5
Emilia Romagna	67,5	67,1	66,7	66,7	67,3
Toscana	47,5	50,3	46,8	43,5	43,5
Umbria	32,9	33,4	34,2	33,7	33,6
Marche	43,5	44,5	41,6	41,3	41,6
Lazio	48,8	50,7	51,3	51,8	52,4
Abruzzo	60,8	60,1	58,1	56,7	57,3
Molise	56,6	57,7	58,6	58,8	59,4
Campania	55,1	59,7	60,8	60,4	60,9
Puglia	65,6	64,9	62,4	61,9	62,9
Basilicata	75,5	77,2	74,9	73,0	73,4
Calabria	67,2	67,3	69,8	71,5	73,1
Sicilia	51,8	52,1	50,9	52,1	52,7
Sardegna	71,0	67,4	68,5	61,6	62,0
Grado di autonomia tributaria	40,1	39,9	40,0	40,3	40,0
Fonte: elaborazioni su dati ISTAT, INPS, INAIL e del MEF.					

Tra le Regioni, quelle che appaiono maggiormente in grado di gestire autonomamente i tributi nel settore agricolo sono Basilicata e Calabria, con un valore dell'indicatore superiore al 70%.

Dall'analisi dei dati si evince, nel complesso, una notevole autonomia tributaria degli enti territoriali, che riescono a manovrare circa il 60% del prelievo pubblico agricolo (Grafico n. 1).

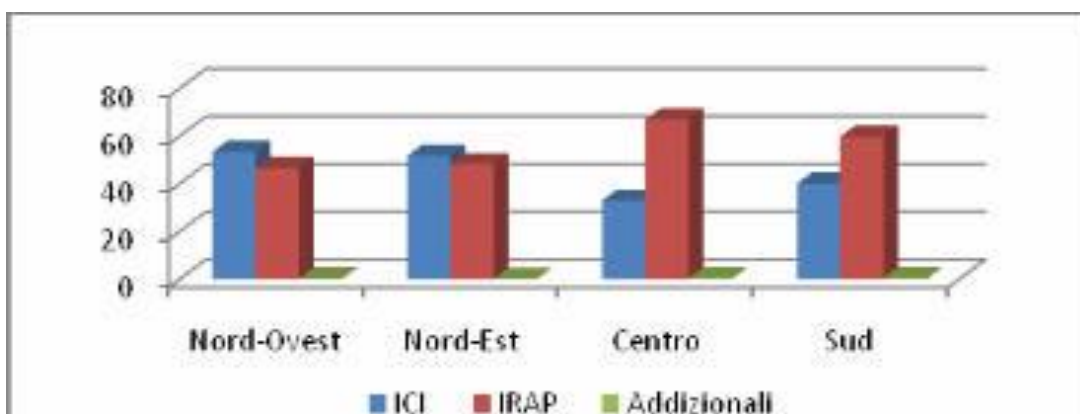
Tra le voci del prelievo locale le più importanti sono IRAP e ICI (Grafico n. 2). Al centro ed al sud è l'IRAP a contribuire maggiormente al gettito tributario territoriale (rispettivamente 67% e 60%); nel nord-est e nel nord-ovest, invece, prevale l'ICI (50% circa del prelievo).

Grafico 1 - Composizione del prelievo tributario in agricoltura (media 2000-2007).



Fonte: elaborazioni INEA su dati ISTAT, EUROSTAT e del MEF.

Grafico 2 - Composizione del prelievo pubblico locale (media 2000-2007).



Fonte: elaborazioni INEA su dati ISTAT, EUROSTAT e del MEF.

CAPITOLO III

REGIME FISCALE E CONTRIBUTIVO IN EUROPA

1. Considerazioni generali
2. Francia
3. Germania
4. Spagna
5. Olanda
6. Regno Unito
7. Polonia
8. Differenze relative alla pressione impositiva e problemi di armonizzazione

1. Considerazioni generali

Nonostante i tentativi di armonizzazione operati a livello comunitario, un confronto tra i sistemi fiscali europei risulta molto problematico, sia sotto il profilo dell'imposizione diretta (viste le diverse modalità di determinazione della base imponibile), sia soprattutto per ciò che concerne le imposte indirette, considerate le differenze riscontrabili nelle aliquote applicate.

Appare comunque conducente delineare, in estrema sintesi, il sistema impositivo di sei Paesi dell'Unione (Francia, Germania, Spagna, Olanda, Regno Unito e Polonia), particolarmente significativi per la loro rilevanza nel settore agricolo. Ciò allo scopo di sottolineare le maggiori divergenze con la struttura fiscale italiana, ampiamente analizzata nei due precedenti Capitoli. A tal fine può essere utile un primo raffronto tra i valori della pressione fiscale registrati nei Paesi aderenti all'Unione negli ultimi anni (Tab. n. 1).

Tabella n. 1. Pressione fiscale nei Paesi UE.														
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
BE	43,8	44.3	44.8	45.4	45.3	45.0	45.0	45.1	44.6	44.7	44.7	44.3	44.9	44.3
BG				31.2	30.6	32.5	30.9	29.6	32.2	33.1	34.0	33.2	34.2	33.3
CZ	36.2	34.7	35.0	33.3	34.0	33.8	34.0	34.8	35.7	37.4	37.1	36.7	37.2	36.1
DK	48.8	49.2	48.9	49.3	50.1	49.4	48.5	47.9	48.0	49.0	50.8	49.6	49.0	48.2
DE	39.8	40.7	40.7	40.9	41.7	41.9	40.0	39.5	39.6	38.7	38.8	39.2	39.4	39.3
EE	36.3	34.3	34.3	34.0	32.5	31.0	30.2	31.0	30.8	30.6	30.6	31.1	32.3	32.2
IE	33.1	33.1	32.4	31.7	31.9	31.6	29.8	28.5	29.0	30.3	30.8	32.3	31.4	29.3
EL	29.1	29.4	30.6	32.5	33.3	34.6	33.2	33.7	32.1	31.2	31.8	31.7	32.4	32.6
ES	32.7	33.1	33.2	33.0	33.6	33.9	33.5	33.9	33.9	34.5	35.6	36.4	37.1	33.1
FR	42.7	43.9	44.1	44.0	44.9	44.1	43.8	43.1	42.9	43.2	43.6	43.9	43.2	42.8
IT	40.1	41.8	43.7	42.5	42.5	41.8	41.5	40.9	41.3	40.6	40.4	42.0	43.1	42.8
CY	26.7	26.2	25.6	27.7	28.0	30.0	30.9	31.2	33.0	33.4	35.5	36.5	40.9	39.2
LV	33.2	30.8	32.1	33.7	32.0	29.5	28.5	28.3	28.5	28.5	29.0	30.4	30.5	28.9
LT	27.5	27.1	30.6	31.7	31.7	30.1	28.6	28.4	28.1	28.3	28.5	29.4	29.7	30.3
LU	37.1	37.6	39.3	39.4	38.3	39.1	39.8	39.3	38.1	37.3	37.6	35.6	35.7	35.6
HU	40.8	39.3	37.8	37.6	38.2	39.0	38.2	37.8	37.9	37.4	37.5	37.2	39.8	40.4
MT	26.8	25.4	27.5	25.6	27.3	28.2	30.4	31.5	31.4	32.9	33.9	33.7	34.6	34.5
NL	40.2	40.2	39.7	39.4	40.4	39.9	38.3	37.7	37.4	37.5	37.6	39.0	38.9	39.1
AT	41.4	42.9	44.4	44.4	44.0	43.2	45.3	43.9	43.8	43.4	42.3	41.9	42.2	42.8
PL	37.1	37.2	36.5	35.4	34.9	32.6	32.2	32.7	32.2	31.5	32.8	33.8	34.8	34.3
PT	32.1	32.9	33.0	33.2	34.1	34.3	33.9	34.7	34.8	34.1	35.1	35.9	36.8	36.7
RO	29.1	27.0	26.6	28.7	31.0	30.2	28.6	28.1	27.7	27.2	27.8	28.5	29.0	28.0
SI	39.2	38.1	37.0	37.8	38.2	37.5	37.7	38.0	38.2	38.3	38.6	38.3	37.8	37.3
SK	40.3	39.4	37.3	36.8	35.4	34.1	33.1	33.1	32.9	31.5	31.3	29.2	29.3	29.1
FI	45.7	47.0	46.3	46.1	45.8	47.2	44.6	44.6	44.0	43.5	44.0	43.5	43.0	43.1
SE	47.9	50.4	50.9	51.5	51.8	51.8	49.9	47.9	48.3	48.7	49.5	49.0	48.3	47.1
UK	34.7	34.4	34.8	35.9	36.2	36.7	36.4	34.9	34.7	35.1	36.0	36.8	36.5	37.3

Fonte: Eurostat

La Tabella n. 2 mostra, invece, in dettaglio le differenti aliquote IVA applicate in ciascuno Stato membro.

Tabella n. 2. Aliquote IVA nei Paesi UE.

		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
BE	standard	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	ridotta	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
BG	standard	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	ridotta								7	7	7	7
CZ	standard	22	22	22	22	19	19	19	19	19	19	20
	ridotta	5	5	5	5	5	5	5	5	9	9	10
DK	standard	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	ridotta											
DE	standard	16	16	16	16	16	16	16	19	19	19	19
	ridotta	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
EE	standard	18	18	18	18	18	18	18	18	18	20	20
	ridotta	5	5	5	5	5	5	5	5	5	9	9
IE	standard	21	20	21	21	21	21	21	21	21	21.5	21
	ridotta	12.5	12.5	12.5	13.5	13.5	13.5	13.5	13.5	13.5	13.5	13.5
EL	standard	18	18	18	18	18	19	19	19	19	19	23
	ridotta	8	8	8	8	8	9	9	9	9	9	11
ES	standard	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	18
	ridotta	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	8
FR	standard	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6
	ridotta	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5
IT	standard	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	ridotta	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
CY	standard	10	10	13	15	15	15	15	15	15	15	15
	ridotta	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
LV	standard	18	18	18	18	18	18	18	18	18	21	21
	ridotta				9	5	5	5	5	5	10	10
LT	standard	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	21
	ridotta	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
LU	standard	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
	ridotta	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
HU	standard	25	25	25	25	25	25	20	20	20	25	25
	ridotta	12	12	12	12	15	15	15	5	5	18	18
MT	standard	15	15	15	15	18	18	18	18	18	18	18
	ridotta	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
NL	standard	17.5	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
	ridotta	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
AT	standard	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	ridotta	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
PL	standard	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	ridotta	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
PT	standard	17	17	19	19	19	21	21	21	20	20	20
	ridotta	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
RO	standard	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
	ridotta					9	9	9	9	9	9	9
SI	standard	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	ridotta	8	8	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5
SK	standard	23	23	23	20	19	19	19	19	19	19	19
	ridotta	10	10	10	14				10	10	10	10
FI	standard	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23
	ridotta	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	9
SE	standard	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	ridotta	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
UK	standard	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	15	17.5
	ridotta	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5

Fonte: Eurostat

2. Francia

La tabella n. 3 riassume il quadro dell'imposizione fiscale e contributiva in Francia.

Tabella n. 3. Composizione e distribuzione del prelievo pubblico in Francia.									
FRANCIA	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
A. STRUTTURA DEL PRELIEVO <i>% del PIL</i>									
1. Imposte indirette	15.8	15.4	15.4	15.3	15.5	15.6	15.5	15.3	15.0
IVA	7.3	7.2	7.1	7.1	7.2	7.3	7.3	7.2	7.0
Accise ed imposte sui consumi	2.6	2.5	2.6	2.5	2.3	2.2	2.3	2.0	2.0
Altre imposte sui prodotti	1.7	1.6	1.7	1.7	1.9	1.9	1.8	1.9	1.8
Altre imposte sulla produzione	4.2	4.1	4.1	4.1	4.2	4.3	4.2	4.3	4.3
2. Imposte dirette	12.5	12.6	11.8	11.4	11.6	11.8	12.2	11.9	11.8
Sul reddito delle persone	8.4	8.2	7.9	7.9	7.9	8.0	7.8	7.5	7.7
Sul reddito delle imprese	2.8	3.1	2.5	2.1	2.3	2.3	2.9	2.9	2.8
Altre	1.3	1.4	1.3	1.3	1.4	1.4	1.4	1.5	1.4
3. Contributi sociali	16.1	16.1	16.2	16.4	16.2	16.3	16.4	16.2	16.1
Datori di lavoro	11.1	11.0	11.0	11.1	11.0	11.0	11.1	11.0	11.0
Lavoratori dipendenti	4.0	4.0	4.0	4.1	4.0	4.1	4.1	4.1	4.0
Lavoratori autonomi	1.0	1.1	1.1	1.1	1.2	1.2	1.2	1.2	1.2
Totale	44.1	43.8	43.1	42.9	43.2	43.6	43.9	43.2	42.8
B. PER LIVELLO DI GOVERNO <i>% del prelievo totale</i>									
Governo centrale	42.1	41.4	40.6	39.9	42.2	40.4	38.3	37.3	36.1
Governi locali	9.7	9.4	9.5	9.8	10.5	10.9	11.0	11.5	11.6
Fondi per la sicurezza sociale	47.5	48.5	49.2	49.9	47.1	48.3	50.6	51.1	52.3
UE	1.4	1.4	1.1	0.7	0.5	0.6	0.6	0.6	0.6
C. PER FUNZIONE ECONOMICA <i>% del PIL</i>									
Consumi	11.6	11.3	11.3	11.1	11.2	11.2	11.1	10.9	10.7
Lavoro	23.0	22.9	22.8	22.9	22.8	23.1	22.9	22.5	22.6
Capitale	9.9	10.0	9.3	9.0	9.3	9.4	10.1	10.1	9.8
D. TASSE AMBIENTALI <i>% del PIL</i>									
	2.5	2.3	2.5	2.4	2.4	2.3	2.3	2.2	2.1
Fonte: Eurostat.									

Secondo i dati dell'ultimo anno di riferimento (2008), il valore percentuale della pressione fiscale è pari al 42,8%, di quasi sei punti superiore alla media UE (37,0%).

Tra il 2000 e il 2003 la pressione fiscale complessiva è diminuita in maniera costante (dal 44,1% al 42,9%), probabilmente a causa della riduzione delle imposte sul reddito delle società; sostanzialmente stabile si è mantenuta tra il 2003 ed il 2006 (attorno al 43%). Il calo registrato nel 2007 e nel 2008 (rispettivamente 0,7% e 0,4%) è da attribuire principalmente ad una diminuzione delle imposte sul reddito delle persone fisiche.

Le imposte indirette incidono per il 15,0%, in misura leggermente superiore alla media UE (13,8%); mentre le imposte dirette assorbono l'11,8% del PIL, un valore di 0,4 punti percentuali inferiore alla media.

La quota rappresentata dai contributi sociali - 16,1% - è seconda, nella UE, dopo quella fatta registrare nella Repubblica Ceca. Oltre i due terzi del totale (67%) sono costituiti dai contributi versati dai datori di lavoro.

Per quanto riguarda la distribuzione territoriale, il governo centrale incamera il 36,1% delle imposte totali, la percentuale più bassa tra gli Stati membri che non utilizzano un sistema di federalismo fiscale. La percentuale di competenza degli enti locali (11,6%) è leggermente superiore alla media UE (10,4%) e ben al di sopra della media dell'area

dell'euro (8,1%). Essa è costituita principalmente dalle imposte locali sulle attività commerciali²⁶ e sui beni immobili²⁷.

Quanto alle imposte ambientali²⁸, esse assorbono una quota relativamente bassa del PIL ed il loro livello è diminuito nel periodo di riferimento, giungendo nel 2008 al 2,1%, valore inferiore alla media dell'Unione (2,6%).

L'aliquota IVA standard è del 19,6%. Un tasso ridotto del 5,5% si applica ai beni essenziali ed ai servizi di ristorazione. Si applica, invece, ai quotidiani, agli spettacoli teatrali ed ai farmaci approvati l'aliquota ridotta del 2,1%.

L'attività agricola in senso stretto non è soggetta all'imposta sulle attività produttive che colpisce, invece, il settore agrituristico.

Per ciò che concerne i trasferimenti di immobili a titolo gratuito, l'imponibile è dato dal valore venale del bene. Sono, però, previste agevolazioni per i trasferimenti di beni rurali all'interno della famiglia, in misura variabile a seconda del grado di parentela. Ulteriori riduzioni dell'imponibile sono applicabili ai beni rurali affittati con contratto a lungo termine (18 anni).

²⁶ Dal 1° gennaio 2010, l'imposta sulle attività commerciali è stata sostituita da un nuovo "contributo economico territoriale" (*contribution économique territoriale*), con una diversa base di calcolo.

²⁷ Presenta aliquote differenziate a seconda se i terreni siano o meno edificati. Sono comunque previste agevolazioni per i giovani imprenditori agricoli e per l'evenienza di calamità naturali.

²⁸ La Finanziaria 2008 ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2009, una sanzione di 160 euro per i veicoli che emettono più di 250 g di CO₂ per chilometro. Inoltre, la Finanziaria 2009 ha previsto l'estensione della tassa generale sulle attività inquinanti (*TGAP*) agli impianti per l'incenerimento dei rifiuti domestici. Ulteriori misure in materia di imposte ambientali sono gli sgravi fiscali per i proprietari di immobili residenziali costruiti secondo determinati standard ambientali.

Anche con riguardo ai trasferimenti a titolo oneroso sono previste specifiche agevolazioni per i terreni, che si sostanziano in particolare nell'esenzione dalle spese di bollo e nella riduzione delle imposte di registro.

In Francia sono quattro i regimi utilizzati per la determinazione della base imponibile agricola, applicati in relazione al volume d'affari di ciascuna impresa.

Se il volume d'affari supera 274.400 euro, le imprese saranno soggette al *regime ordinario*, in virtù del quale il reddito agricolo, sommandosi agli altri redditi percepiti, concorre alla formazione dell'imponibile totale, tassato con aliquote progressive, al netto degli ammortamenti. Qualora le imprese agricole ricadano nell'ambito di applicazione di tale regime, anch'esse seguono i criteri generali d'impresa nella formazione del bilancio.

Per imprese con volume d'affari non superiore a 274.400 euro è consentita la possibilità di accedere ad un *regime semplificato*, anch'esso di natura reale, che prevede la tenuta della contabilità e la stesura di un bilancio, ma consente la determinazione forfettaria di talune voci, quali le scorte vive o morte e le anticipazioni culturali.

I giovani imprenditori agricoli soggetti al regime fiscale reale (semplificato o ordinario) che intendano effettuare investimenti beneficiano di una riduzione dell'imponibile fino al 50%.

Alle imprese individuali con volume d'affari non superiore a 76.220 euro si applica un *regime forfettario*, analogo a quello catastale italiano, basato sulla determinazione, da parte di apposite commissioni locali e per ciascuna regione omogenea, di un preciso valore di rendita per ettaro. Infine, le imprese con volume d'affari che va da 76.220 a 114.000 euro godono di un *regime transitorio*, valido per 5 anni, durante i quali il reddito viene determinato sulla base di una contabilità di cassa che si sostanzia nel calcolo della differenza tra corrispettivi incassati e spese pagate.

3. Germania

Nell'ultimo anno di riferimento (2008), la pressione fiscale - compresi i contributi previdenziali - in rapporto al PIL è stata del 39,3% (Tab. n. 4), superiore alla media UE.

Tabella n. 4. Composizione e distribuzione del prelievo pubblico in Germania.									
GERMANIA	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
A. STRUTTURA DEL PRELIEVO <i>% del PIL</i>									
1. Imposte indirette	12.5	12.2	12.1	12.2	12.0	12.1	12.4	12.9	12.8
IVA	6.8	6.6	6.4	6.3	6.2	6.2	6.3	7.0	7.0
Accise ed imposte sui consumi	2.8	2.9	3.0	3.2	3.0	2.9	2.8	2.6	2.5
Altre imposte sui prodotti	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	1.0	0.9
Altre imposte sulla produzione	2.0	1.8	1.8	1.8	1.9	2.1	2.3	2.3	2.3
2. Imposte dirette	12.5	11.0	10.7	10.6	10.2	10.3	10.9	11.3	11.5
Sul reddito delle persone	10.2	9.9	9.6	9.3	8.7	8.6	8.9	9.2	9.6
Sul reddito delle imprese	1.7	0.6	0.6	0.7	0.9	1.1	1.4	1.4	1.1
Altre	0.6	0.6	0.5	0.5	0.6	0.6	0.7	0.7	0.8
3. Contributi sociali	16.9	16.7	16.7	16.9	16.5	16.3	15.9	15.2	15.1
Datori di lavoro	7.5	7.4	7.3	7.4	7.2	7.0	6.8	6.5	6.5
Lavoratori dipendenti	6.8	6.7	6.6	6.7	6.5	6.4	6.3	6.1	6.1
Lavoratori autonomi	2.7	2.6	2.8	2.8	2.8	2.9	2.8	2.5	2.5
Totale	41.9	40.0	39.5	39.6	38.7	38.8	39.2	39.4	39.3
B. PER LIVELLO DI GOVERNO <i>% del prelievo totale</i>									
Governo centrale	28.4	28.2	28.5	28.6	28.0	28.5	28.8	30.0	30.1
Governi locali	22.7	21.9	21.6	21.3	21.5	21.3	21.9	22.7	22.6
Fondi per la sicurezza sociale	40.4	41.8	42.3	42.5	42.6	42.0	40.5	38.5	38.3
UE	1.5	1.3	0.9	0.9	0.7	0.8	0.8	0.8	0.8
C. PER FUNZIONE ECONOMICA <i>% del PIL</i>									
Consumi	10.5	10.5	10.4	10.5	10.2	10.1	10.1	10.6	10.6
Lavoro	24.5	24.2	24.1	24.1	23.1	22.6	22.1	21.4	21.8
Capitale	6.8	5.3	5.0	5.1	5.5	6.0	6.9	7.4	6.9
D. TASSE AMBIENTALI <i>% del PIL</i>									
	2.4	2.5	2.5	2.7	2.5	2.5	2.4	2.2	2.2
Fonte: Eurostat.									

Dopo la riunificazione della Germania, il rapporto tra tassazione e PIL è aumentato in modo significativo nei primi anni 1990, a causa, in particolare, dell'incremento dei contributi sociali. Tale crescita è proseguita nel periodo 1995-2000, a seguito dell'aumento delle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle società.

Nel 2000 la pressione fiscale era pari al 41,9%, ma la riforma tributaria del medesimo anno ha portato ad una riduzione progressiva del rapporto, fino al raggiungimento del 38,8% nel 2005. Tale valore, tuttavia, è nuovamente aumentato nel 2006, nel 2007 e nel 2008, per il maggior gettito delle imposte sul reddito determinato dalla forte crescita economica del Paese.

I contributi sociali costituiscono la maggior parte delle entrate totali (38,3%). Più in particolare, il valore dei contributi versati dai lavoratori è il terzo più alto nell'Unione, mentre i contributi dei datori di lavoro sono in linea con la media.

Le quote di imposte dirette (11,5% del PIL) ed imposte indirette (12,8%) sono, invece, di gran lunga al di sotto della media UE.

A seguito della riforma fiscale, più attenta al profilo ecologico, le tasse ambientali sono fortemente aumentate nel periodo 1999-2003 (dal 2,1% al 2,7% del PIL). Negli anni successivi, tuttavia, sono scese di nuovo al 2,2% (nel 2008), nettamente sotto la media UE (2,6%).

L'aliquota IVA ordinaria è stata incrementata, a decorrere dal 1° gennaio 2007, dal 16% al 19%. Un'aliquota ridotta (7%) si applica, tra l'altro, ai prodotti alimentari di base, ai trasporti pubblici ed ai libri. In relazione a taluni servizi, quali servizi medici e canoni di locazione, sono concesse esenzioni dall'IVA.

Quanto alla distribuzione territoriale, mentre il governo centrale riceve il 30,1% del gettito totale, ai Länder tedeschi compete il 22,6%, che comprende tra l'altro l'imposta sulle attività produttive ed una quota sostanziosa del gettito IVA. I Länder hanno, inoltre, diritto a tutte le entrate derivanti da altre imposte, quali quelle sulle successioni e donazioni, sui trasferimenti di proprietà e sui veicoli a motore.

Una voce d'imposta molto importante per le imprese è quella sul commercio e l'industria, dovuta da tutte le attività di impresa che si svolgono nel territorio della Repubblica federale, con le eccezioni costituite dall'attività agricola e dalla fornitura di prestazioni professionali.

Rilevante anche l'imposta sugli immobili, che viene riscossa annualmente da tutti i comuni per terreni ed altri immobili situati sul loro territorio.

Per ciò che concerne, invece, l'imposta sui trasferimenti di proprietà, ha un'aliquota base del 3,5%, ma, a partire dal 1° gennaio 2007, i Länder tedeschi possono modulare tale aliquota autonomamente.

La legislazione su successioni e donazioni (riformata nel 2008) prevede tassi che vanno dal 7% al 50%, a seconda del valore del bene. In particolare, per i fratelli e figli di fratelli e sorelle, la legge per l'accelerazione della ripresa economica (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*), entrata in vigore il 1° gennaio 2010, ha determinato la riduzione delle aliquote fiscali a percentuali che vanno dal 15% al 43% (*ante* riforma oscillavano tra il 30% ed il 50%).

In funzione delle diverse modalità di determinazione dell'imponibile è possibile distinguere due differenti regimi applicabili in agricoltura:

- regime ordinario (a bilancio). Il reddito imponibile viene determinato, anche per le imprese agricole, secondo gli ordinari criteri di bilancio. Sono, però, previste agevolazioni fiscali per l'acquisto di beni strumentali;
- regime forfettario. L'imponibile viene determinato sulla base di redditi medi stabiliti, a livello locale, per categoria, zona e classe produttiva, e calcolati in base a coefficienti periodicamente aggiornati. Tale regime si applica ad imprese che abbiano un volume d'affari non superiore a 32.000 euro.

Per i soggetti operanti nel settore agricolo sono peraltro previste specifiche esenzioni d'imposta, di importo variabile in relazione al reddito percepito.

È opportuno specificare che non sono considerate attività agricole:

- le prestazioni di servizi con macchine agricole conto terzi, il cui ricavato superi il 30% del complessivo volume d'affari;
- le attività che comportino l'acquisto di prodotti non ottenuti sul fondo (in misura variabile, a seconda dell'attività esercitata, dal 30% al 50% del volume d'affari);
- la gestione di aziende ippiche.

4. Spagna

Dopo vari anni di aumenti graduali, il totale dell'imposizione in rapporto al PIL in Spagna è nettamente sceso, dal 37,1% del 2007 al 33,1% del 2008, di quasi 4 punti percentuali inferiore alla media UE (Tab. n. 5).

Tabella n. 5. Composizione e distribuzione del prelievo pubblico in Spagna.									
SPAGNA	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
A. STRUTTURA DEL PRELIEVO <i>% del PIL</i>									
1. Imposte indirette	11.9	11.5	11.6	11.9	12.2	12.6	12.7	12.1	10.2
IVA	6.1	5.9	5.8	6.0	6.1	6.3	6.4	6.1	5.3
Accise ed imposte sui consumi	2.6	2.5	2.5	2.5	2.5	2.4	2.2	2.2	2.1
Altre imposte sui prodotti	1.9	1.9	2.0	2.3	2.5	2.8	2.9	2.6	1.7
Altre imposte sulla produzione	1.2	1.2	1.2	1.1	1.1	1.1	1.1	1.1	1.1
2. Imposte dirette	10.5	10.4	10.8	10.5	10.6	11.4	12.2	13.4	11.2
Sul reddito delle persone	6.6	6.8	6.8	6.6	6.4	6.6	7.1	7.7	7.5
Sul reddito delle imprese	3.1	2.9	3.3	3.1	3.5	3.9	4.2	4.8	2.9
Altre	0.8	0.8	0.7	0.8	0.8	0.8	0.9	0.9	0.9
3. Contributi sociali	12.0	12.2	12.1	12.2	12.2	12.1	12.1	12.2	12.3
Datori di lavoro	8.7	8.8	8.8	8.9	8.8	8.8	8.8	8.9	8.9
Lavoratori dipendenti	1.9	1.9	1.9	1.9	1.9	1.9	1.9	1.9	2.0
Lavoratori autonomi	1.4	1.4	1.4	1.4	1.5	1.4	1.4	1.4	1.5
Totale	33.9	33.5	33.9	33.9	34.5	35.6	36.4	37.1	33.1
B. PER LIVELLO DI GOVERNO <i>% del prelievo totale</i>									
Governo centrale	48.7	48.3	38.7	36.9	35.6	36.2	37.0	38.3	33.3
Governi locali	7.8	7.7	18.5	20.4	21.7	22.1	22.2	21.6	22.5
Fondi per la sicurezza sociale	34.5	35.3	34.8	35.0	34.3	33.1	32.4	32.0	36.2
UE	1.7	1.5	1.1	1.1	0.9	1.0	0.9	0.9	0.9
C. PER FUNZIONE ECONOMICA <i>% del PIL</i>									
Consumi	9.9	9.5	9.4	9.6	9.6	9.8	9.7	9.4	8.4
Lavoro	15.9	16.2	16.3	16.2	16.0	16.2	16.3	16.9	16.7
Capitale	8.7	8.3	8.8	8.7	9.3	10.1	10.9	11.3	8.6
D. TASSE AMBIENTALI <i>% del PIL</i>									
	2.2	2.1	2.1	2.1	2.0	1.9	1.9	1.8	1.6
Fonte: Eurostat.									

La drastica riduzione è dovuta principalmente ad una notevole diminuzione del gettito dell'IVA e dell'imposta sul reddito delle società, che riflette il netto calo della crescita del PIL (dal 3,6 allo 0,9%).

Il totale impositivo è composto quasi equamente da contributi sociali, imposte dirette ed imposte indirette (rispettivamente 12,3%, 11,2% e 10,2% del PIL).

Il gettito delle imposte indirette è il più basso dell'Unione (di circa 3,6 punti percentuali inferiore alla media), ciò in conseguenza della bassa aliquota ordinaria dell'IVA (16%) e dell'applicazione delle due aliquote ridotte (4% e 7%) ad una quota consistente della base imponibile.

Le imposte dirette (11,2% del PIL) ed i contributi sociali (12,3%) sono rispettivamente di un punto percentuale inferiori e 1,3 punti percentuali superiori alla media UE.

Il livello di tassazione ambientale, in continua diminuzione a partire dal 2000, è il più basso dell'Unione (1,6% del PIL), per lo più concentrato in materia di energia (1,3%).

Per mitigare gli effetti della crisi economica e finanziaria mondiale, l'aliquota IVA ordinaria è stata aumentata, a far data dal 1° luglio 2010, di due punti percentuali (dal 16% al 18%). Sono due le aliquote ridotte, una all'8% (aumentata anch'essa di un punto percentuale da luglio) ed una al 4%, applicate a specifiche categorie di beni, quali prodotti

alimentari, prodotti per la salute, hotel, ristoranti, servizi agricoli, alcuni beni di prima necessità e libri.

Il sistema fiscale spagnolo è articolato su tre livelli di governo. Al governo centrale compete il 33,3% delle entrate fiscali; le 17 regioni autonome (*Comunidades autónomas*) ricevono, invece, il 22,5% delle imposte totali.

I governi regionali ricevono, in effetti, una quota considerevole del gettito fiscale complessivo (il 33% dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il 35% dell'IVA, il 40% delle accise su idrocarburi, tabacco, birra e alcool, il 100% delle accise su energia elettrica ed immatricolazione). Le *Comunidades*, inoltre, possono modificare le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, a condizione che vengano mantenuti invariati la struttura progressiva ed il numero degli scaglioni d'imposta. Se la spesa stimata supera le potenziali entrate, il governo regionale riceve un contributo compensativo da parte del governo centrale²⁹.

²⁹ La legge n. 3/2009, legge quadro in materia di finanziamento alle Comunità autonome, unitamente alla legge n. 22/2009 (che contiene le relative disposizioni attuative), disegna un nuovo modello di federalismo fiscale che prevede una maggiore autonomia finanziaria delle regioni, maggiori poteri discrezionali ed una minore dipendenza dai finanziamenti del governo centrale.

Due delle regioni autonome (Paesi Baschi e Navarra), infine, godono di un regime fiscale speciale.

Anche le imposte su successioni e donazioni sono riscosse dalle regioni autonome, che possono fissare le aliquote fiscali, seppure entro determinati limiti.

In mancanza vengono applicate le aliquote nazionali.

Per la determinazione dell'imposta si applica un'aliquota variabile in funzione del grado di parentela tra le parti.

Nessuna particolare agevolazione è prevista per il settore agricolo, neppure in riferimento ai trasferimenti di immobili a titolo oneroso.

Gli immobili sono gravati da due diverse imposte, una a carattere nazionale, l'altra su base locale. Ne sono esenti i redditi da immobili inferiori a circa 1.200 euro.

Anche in questo caso, nessuna specifica esenzione per i terreni agricoli.

Quanto all'imposta sulle attività produttive, essendo anch'essa di natura locale, presenta aliquote molto differenziate nelle diverse regioni autonome. Generalmente, però, l'imposta colpisce più le colture intensive e le produzioni a carattere industriale, risparmiando le imprese di minori dimensioni.

Eccettuate le specifiche agevolazioni cui si è accennato (IVA, imposte sulle attività produttive), in Spagna - contrariamente a quanto visto per Francia e Germania - non è contemplato, per la tassazione del reddito

agricolo, un sistema differenziato rispetto a quello vigente in altri settori.
È, però, prevista - come del resto per tutti i titolari di reddito da lavoro -
un'esenzione d'imposta per redditi inferiori a circa 6.000 euro.

5. Olanda

Nel 2008 il valore percentuale della pressione fiscale in Olanda è stato pari al 39,1% (Tab. n. 6).

Tabella n. 6. Composizione e distribuzione del prelievo pubblico in Olanda.									
OLANDA	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
A. STRUTTURA DEL PRELIEVO <i>% del PIL</i>									
1. Imposte indirette	12.5	12.9	12.7	12.7	12.9	12.9	13.1	13.1	12.7
IVA	6.9	7.3	7.2	7.3	7.3	7.2	7.4	7.5	7.3
Accise ed imposte sui consumi	2.6	2.5	2.5	2.4	2.6	2.5	2.5	2.4	2.4
Altre imposte sui prodotti	2.0	2.1	1.9	1.9	2.0	2.1	2.2	2.0	2.0
Altre imposte sulla produzione	1.0	1.1	1.1	1.1	1.1	1.1	1.0	1.0	1.0
2. Imposte dirette	12.0	11.7	11.8	11.0	10.7	11.7	11.9	12.3	11.9
Sul reddito delle persone	6.0	6.2	6.8	6.5	6.0	6.6	6.9	7.4	7.2
Sul reddito delle imprese	4.3	4.2	3.6	3.0	3.3	3.6	3.7	3.5	3.4
Altre	1.6	1.3	1.4	1.4	1.4	1.5	1.3	1.3	1.3
3. Contributi sociali	15.4	13.7	13.3	13.8	13.9	12.9	14.0	13.5	14.5
Datori di lavoro	4.5	4.3	4.3	4.3	4.3	4.0	4.6	4.5	4.9
Lavoratori dipendenti	7.9	6.7	6.4	6.7	6.9	6.4	6.5	6.3	6.8
Lavoratori autonomi	3.1	2.6	2.5	2.8	2.7	2.5	2.9	2.7	2.8
Totale	39.9	38.3	37.7	37.4	37.5	37.6	39.0	38.9	39.1
B. PER LIVELLO DI GOVERNO <i>% del prelievo totale</i>									
Governo centrale	55.9	58.9	59.7	57.8	57.6	60.2	59.5	60.5	58.3
Governi locali	3.4	3.6	3.7	3.9	4.0	4.1	3.3	3.3	3.3
Fondi per la sicurezza sociale	38.6	35.7	35.2	36.9	37.1	34.5	35.9	34.8	37.1
UE	2.0	1.8	1.4	1.4	1.3	1.3	1.3	1.4	1.3
C. PER FUNZIONE ECONOMICA <i>% del PIL</i>									
Consumi	11.7	11.9	11.7	11.8	12.0	12.0	12.2	12.2	12.0
Lavoro	20.4	18.0	18.4	18.8	18.6	18.2	19.6	19.6	20.3
Capitale	7.8	8.4	7.7	6.8	6.9	7.4	7.1	7.1	6.8
D. TASSE AMBIENTALI <i>% del PIL</i>									
	3.9	3.8	3.7	3.7	3.9	3.9	4.0	3.8	3.9
Fonte: Eurostat.									

Nonostante la riforma del 2001 abbia cercato di alleggerire il carico fiscale, soprattutto con riferimento ai contributi sociali, la pressione impositiva rimane di 2,1 punti al di sopra della media UE (37,0%) .

Tra il 2000 ed il 2003 l'incidenza del prelievo pubblico è diminuita costantemente (dal 39,9% al 37,4%) per la riduzione del gettito di imposte dirette e contributi sociali. È, invece, aumentata, a partire dal 2005, per l'incremento dei contributi versati dai datori di lavoro e delle imposte sul reddito delle persone fisiche.

Il gettito fiscale complessivo è dato da imposte indirette, imposte dirette e contributi sociali nella misura di un terzo per ciascuna voce.

Il livello delle imposte ambientali in rapporto al PIL è del 3,9%, il secondo più alto dell'Unione, dopo quello della Danimarca. A partire dal gennaio 2010, inoltre, le auto a bassissima emissione di CO₂ beneficiano di una riduzione di 700 euro dell'imposta sull'acquisto di autoveicoli.

Sono due le aliquote IVA. Quella standard è stata, a seguito della riforma del 2001, aumentata dal 17,5% al 19%. Vi è, poi, l'aliquota ridotta del 6% che si applica, tra l'altro, a prodotti alimentari, acqua, prodotti farmaceutici ed è stata estesa, a partire dal gennaio 2010, alla ristrutturazione di abitazioni.

L'Olanda è caratterizzata da una struttura fiscale fortemente centralizzata, come dimostra il gettito fiscale percepito dagli enti locali,

pari solo al 3,3% del totale, una quota che è nettamente al di sotto della media UE (10,4%).

L'imposta sul patrimonio netto è stata abolita con la riforma del 2001.

Per quanto riguarda le imposte su successioni e donazioni, a partire dal 2010 sono stabiliti tassi che variano dal 10% al 40%, a seconda del rapporto tra il dante causa ed il beneficiario. Alla fine del 2009 il governo ha, difatti, approvato un disegno di legge, entrato in vigore il 1° gennaio 2010, per semplificare e modernizzare il regime fiscale successorio. È stato ridotto a due il numero di scaglioni di imposta, con un tasso massimo - come detto - del 40%, sono state semplificate le modalità di accesso ai regimi di esenzione e sono state incentivate le misure per la lotta all'evasione. Non sono, però, previste agevolazioni specifiche per il settore agricolo. Sono, invece, previste esenzioni per i trasferimenti a titolo oneroso di fondi rustici ai fini della riorganizzazione aziendale.

Anche in Olanda gli agricoltori non godono di un regime impositivo speciale ed il reddito d'impresa viene determinato analogamente a quanto avviene negli altri settori economici.

Il settore agricolo gode, però, di alcune agevolazioni:

- detrazione per i redditi da lavoro autonomo di un ammontare variabile in funzione del reddito percepito;

- esenzione d'imposta per i proventi di liquidazione dell'impresa agricola inferiori a circa 9.000 euro³⁰ (l'eccedenza viene tassata con un'aliquota variabile stabilita in rapporto ai redditi percepiti dall'agricoltore negli anni precedenti);
- costituzione di fondi di rischio per l'evenienza di calamità naturali;
- possibilità di detrarre i versamenti effettuati ai fondi pensionistici di categoria.

³⁰ 23.240 euro per gli imprenditori agricoli con più di 55 anni.

6. Regno Unito

La Tabella n. 7 riassume, per il Regno Unito, i valori e le componenti del gettito fiscale in rapporto al PIL.

Tabella n. 7. Composizione e distribuzione del prelievo pubblico nel Regno Unito.									
REGNO UNITO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
A. STRUTTURA DEL PRELIEVO <i>% del PIL</i>									
1. Imposte indirette	13.9	13.5	13.4	13.2	13.2	12.9	12.9	12.9	12.3
IVA	6.6	6.6	6.6	6.8	6.8	6.7	6.6	6.6	6.3
Accise ed imposte sui consumi	4.0	3.8	3.7	3.6	3.5	3.4	3.2	3.2	3.2
Altre imposte sui prodotti	1.6	1.4	1.3	1.2	1.3	1.3	1.5	1.5	1.2
Altre imposte sulla produzione	1.8	1.7	1.7	1.6	1.6	1.6	1.6	1.5	1.6
2. Imposte dirette	16.7	16.8	15.7	15.2	15.4	16.4	17.1	16.9	18.2
Sul reddito delle persone	10.8	11.0	10.4	9.9	10.0	10.4	10.6	10.9	10.7
Sul reddito delle imprese	3.5	3.5	2.8	2.7	2.9	3.4	4.0	3.4	3.6
Altre	2.3	2.4	2.4	2.5	2.6	2.6	2.6	2.6	3.9
3. Contributi sociali	6.2	6.2	5.9	6.3	6.6	6.7	6.8	6.7	6.8
Datori di lavoro	3.5	3.5	3.3	3.5	3.6	3.7	3.7	3.7	3.9
Lavoratori dipendenti	2.5	2.5	2.4	2.5	2.7	2.8	2.8	2.7	2.7
Lavoratori autonomi	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
Totale	36.7	36.4	34.9	34.7	35.1	36.0	36.8	36.5	37.3
B. PER LIVELLO DI GOVERNO <i>% del prelievo totale</i>									
Governo centrale	94.3	94.5	94.3	94.1	94.3	94.4	94.5	94.5	94.5
Governi locali	4.0	4.1	4.4	4.7	4.7	4.7	4.6	4.6	4.6
Fondi per la sicurezza sociale									
UE	1.8	1.5	1.3	1.2	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9
C. PER FUNZIONE ECONOMICA <i>% del PIL</i>									
Consumi	11.8	11.6	11.5	11.6	11.5	11.1	10.9	10.9	10.6
Lavoro	14.0	14.0	13.3	13.3	13.6	14.0	14.1	14.1	14.1
Capitale	10.9	10.9	10.1	9.8	10.1	10.9	11.8	11.5	12.6
D. TASSE AMBIENTALI <i>% del PIL</i>									
	3.0	2.8	2.7	2.7	2.6	2.5	2.4	2.5	2.4
Fonte: Eurostat.									

Nell'ultimo anno di riferimento la pressione fiscale è stata pari al 37,3%. È aumentata complessivamente di 2 punti percentuali dal 1995 al 2000, è diminuita tra il 2000 ed il 2003 (- 2 punti percentuali), ed è nuovamente aumentata tra il 2003 e il 2006 (+ 2,1 punti percentuali). L'ulteriore aumento del carico fiscale tra il 2007 e il 2008 è riconducibile ad un aumento delle entrate derivanti dalle imposte sul capitale. Il peso maggiore è dato dalle imposte dirette (18,2% del PIL), il cui gettito è nettamente superiore sia a quello delle imposte indirette (12,3%), sia soprattutto a quello dei contributi sociali (solo il 6,8% del PIL, la quota più bassa dopo Danimarca, Malta e Irlanda).

Il gettito delle imposte ambientali è in costante calo, dal 3% del 2000 al 2,4% del 2008.

Per contrastare la crisi che a livello mondiale ha investito l'economia, l'aliquota IVA standard del 17,5% è stata ridotta temporaneamente (dal 1° dicembre 2008 al 31 dicembre 2009) al 15%. L'aliquota ridotta del 5% si applica, tra l'altro, al carburante ed all'installazione di pannelli solari. Vi è, infine, un'aliquota zero applicata ad alcuni prodotti alimentari, ai libri, alle nuove costruzioni, al trasporto passeggeri.

Recentemente è stato programmato un aumento delle accise sul tabacco e sulle bevande alcoliche, da attuarsi progressivamente a partire dal 2010 ed in relazione all'andamento dell'inflazione.

Quanto alla distribuzione territoriale, la struttura impositiva del Regno Unito è fortemente centralizzata, prova ne sia che il 94,5% del gettito totale viene incamerato dal governo centrale.

Nel Regno Unito i redditi agricoli non beneficiano di speciali riduzioni o esenzioni, ma seguono i canoni di determinazione propri degli altri settori produttivi.

Sono, comunque, previste alcune agevolazioni:

- possibilità di portare in detrazione le perdite derivanti dall'attività agricola, riportabili fino a cinque anni;
- esenzione d'imposta per i trasferimenti di proprietà a titolo oneroso tra imprenditori agricoli;
- riduzione delle imposte di donazione e successione in favore degli imprenditori agricoli (purché il terreno oggetto di trasferimento abbia destinazione agricola da almeno sette anni e la mantenga al momento del trasferimento medesimo).

7. Polonia

Come evidenziato nella Tab. 8, la pressione fiscale complessiva è stata pari, nel 2008, al 34,3% del PIL, di quasi tre punti percentuali inferiore alla media UE (37,0%).

Tabella n. 8. Composizione e distribuzione del prelievo pubblico in Polonia.									
POLONIA	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
A. STRUTTURA DEL PRELIEVO									
1. Imposte indirette	12.6	12.5	13.2	13.2	13.1	13.9	14.5	14.4	14.4
IVA	6.9	6.8	7.2	7.1	7.2	7.7	8.1	8.3	8.0
Accise ed imposte sui consumi	3.7	3.7	4.0	4.1	4.2	4.2	4.0	4.2	4.4
Altre imposte sui prodotti	0.8	0.6	0.6	0.6	0.4	0.3	0.3	0.4	0.4
Altre imposte sulla produzione	1.3	1.4	1.4	1.3	1.4	1.7	2.0	1.5	1.6
2. Imposte dirette	7.2	6.7	6.9	6.6	6.4	7.0	7.5	8.6	8.6
Sul reddito delle persone	4.4	4.5	4.3	4.2	3.6	3.9	4.6	5.2	5.4
Sul reddito delle imprese	2.4	1.9	2.0	1.8	2.2	2.5	2.4	2.8	2.7
Altre	0.3	0.3	0.6	0.6	0.5	0.6	0.5	0.6	0.6
3. Contributi sociali	12.9	13.4	12.9	12.8	12.3	12.3	12.2	12	11.4
Datori di lavoro	5.7	5.7	5.4	5.2	4.9	4.9	4.8	4.8	4.8
Lavoratori dipendenti	5.5	5.5	5.1	5.2	5.0	4.8	4.9	4.8	4.6
Lavoratori autonomi	1.8	2.1	2.5	2.4	2.4	2.5	2.5	2.4	2.0
Totale	32.6	32.2	32.7	32.2	31.5	32.8	33.8	34.8	34.3
B. PER LIVELLO DI GOVERNO									
Governo centrale	51.8	50.00	51.6	51.8	48.5	50.1	51.6	52.0	52.9
Governi locali	9.1	9.5	9.9	9.5	12.8	12.6	12.7	13.2	13.5
Fondi per la sicurezza sociale	39.7	41.6	39.6	39.7	39.2	37.6	36.1	34.3	33.1
UE	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C. PER FUNZIONE ECONOMICA									
Consumi	11.3	11.1	11.8	11.9	11.8	12.3	12.6	12.9	12.9
Lavoro	14.2	14.4	13.4	13.2	12.5	12.8	13.4	13.0	13.1
Capitale	7.2	7.0	7.8	7.4	7.5	8.0	8.1	9.1	8.5
D. TASSE AMBIENTALI									
	2.1	2.1	2.4	2.5	2.6	2.7	2.8	2.7	2.6
Fonte: Eurostat.									

Dopo una progressiva diminuzione - dal 37,1% del PIL nel 1995 al 31,5% nel 2004 - ottenuta grazie alla riduzione delle aliquote fiscali nel quadro della generale riorganizzazione e semplificazione del sistema, la pressione fiscale complessiva è aumentata nel periodo 2004-2007, raggiungendo il livello del 34,8% del PIL. Questa forte tendenza al rialzo è stata determinata principalmente da un incremento delle entrate IVA, a seguito di un forte aumento dei consumi interni, e da una notevole crescita del gettito IRPEF grazie alla crescita dell'occupazione.

Ben il 42,0% delle entrate totali (14,4% del PIL) è rappresentato dalle imposte indirette, il cui peso è di gran lunga maggiore rispetto a quello delle imposte dirette (25% circa del totale).

A seguito della riforma globale del sistema di sicurezza sociale del 1999, i contributi sociali (11,4% del PIL) rappresentano un terzo delle entrate tributarie totali.

La legge sul federalismo fiscale del 2004, unitamente alla riforma degli enti locali del 1999, ha determinato significativi cambiamenti nella distribuzione dei ricavi tra i diversi livelli di governo. La quota delle entrate percepite dall'amministrazione decentrata è, difatti, passata dal 9,1% del 2000 al 13,5% del 2008.

Dal 1° gennaio 2009 sono state introdotte due nuove aliquote dell'imposta sul reddito (18% e 32%), in sostituzione dei tre scaglioni previsti fino al 2008 (19%, 30% e 40%). Il tasso più basso è applicabile

di fatto alla stragrande maggioranza dei contribuenti, visto che la soglia, per il 2010, è fissata in 21.000 euro.

Il livello delle imposte sui consumi (12,9% del PIL) è in linea con la media UE (12,0%).

Per ciò che concerne, nello specifico, l'IVA, le modifiche apportate nel 2008 hanno previsto un tasso base del 22%, un'aliquota ridotta del 7% (per materiali edili, servizio di trasporto passeggeri, prodotti farmaceutici, materie prime agricole) ed un tasso ulteriormente ridotto al 3%. L'aliquota standard è applicabile alla maggior parte dei beni e servizi.

Come risultato dei negoziati di adesione, alla Polonia è stato concesso un regime transitorio in materia di imposte indirette (IVA e accise), fino alla fine del 2007, la cui applicazione è stata prorogata fino al 2010.

La soglia di fatturato al di sotto della quale è prevista l'esenzione IVA è stata aumentata, nel 2010, da 12.500 euro a 25.000 euro, e raggiungerà i 37.500 nel 2011.

Il 1° marzo 2009 è entrata in vigore una nuova legge sulle accise, per allineare le disposizioni polacche con la legislazione UE in materia. Sono soggetti ad accisa i prodotti energetici, alcool, bevande alcoliche, tabacchi lavorati e autovetture.

L'imposta su successioni e donazioni è disciplinata dal Testo Unico del 28 luglio 1983. L'aliquota d'imposta si calcola diversamente a seconda del grado di parentela del contribuente beneficiario.

Sono, inoltre, previsti incentivi agli investimenti, fino a 100.000 euro, per i piccoli contribuenti e gli enti di nuova costituzione, sia nell'ambito delle imposte sul reddito personale che societario.

Le disposizioni della normativa fiscale non si applicano in caso di proventi originati dall'attività agricola, ad eccezione dei redditi prodotti da comparti speciali della produzione agricola e di quelli derivanti dall'attività forestale.

I terreni, ad eccezione di quelli adibiti ad un'attività economica diversa da quella agricola, sono soggetti all'imposta agraria, disciplinata dalla legge del 15 novembre 1984.

Sono, invece, soggetti all'imposta forestale (disciplinata dalla legge del 30 ottobre 2002) i terreni registrati in catasto come boschivi.

Un'ultima annotazione riguarda il livello di tassazione ambientale, che è progressivamente aumentato a partire dal 2000, sino a raggiungere nel 2008 il 2,6%, in linea col valore medio dell'Unione europea.

8. Differenze relative alla pressione impositiva e problemi di armonizzazione

Dalla sintetica analisi della struttura impositiva degli Stati membri presi in esame emerge, anzitutto, una notevole discrepanza nei valori della pressione fiscale nell'ultimo anno di riferimento: 42,8% del PIL in Italia e Francia, 39,3% in Germania, 33,1% in Spagna, 39,1% in Olanda, 37,3% nel Regno Unito e 34,3% in Polonia.

Ulteriore differenziazione riguarda la determinazione del reddito agricolo imponibile in Francia e Germania rispetto a quanto osservato in Spagna, Olanda e Regno Unito.

Mentre, infatti, gli agricoltori tedeschi e francesi - come del resto quelli italiani - godono, sussistendone le condizioni applicative, di un regime impositivo forfetario, negli altri Paesi la determinazione del reddito agricolo avviene secondo i canoni normalmente utilizzati negli altri settori produttivi.

Nel complesso, il sistema fiscale italiano nel settore agricolo non appare meno vantaggioso, se rapportato a quello degli altri Paesi presi in esame, in primo luogo - come abbiamo visto - per la possibilità di ricorrere ad una determinazione forfetaria dell'imponibile.

Spostando il confronto all'ambito delle imposte sulle attività produttive, l'IRAP italiana non pare essere troppo gravosa, soprattutto dopo la stabilizzazione dell'aliquota agevolata all'1,9% (vedi Capitolo I, par. 2).

Analogo discorso può farsi riguardo le imposte sugli immobili. Giova, infatti, sottolineare che i terreni agricoli ubicati in aree svantaggiate ai sensi della legge n. 984/77 (che assommano ad oltre due terzi della superficie nazionale) sono solo in parte soggetti all'ICI.

Quanto, infine, alle imposte di successione e donazione, esse, come abbiamo visto, gravano in diversa misura sul reddito degli agricoltori operanti nei Paesi presi in esame. In Italia, invece, l'art 14 della legge n. 383 del 2001 dispone che *“il totale delle imposte di registro, ipotecarie e catastali applicate in misura fissa sugli immobili dell'asse ereditario costituiti da terreni agricoli o montani non può comunque eccedere il valore fiscale dei terreni medesimi”*.

La legge n. 441 del 1998 - Norme per la diffusione e la valorizzazione dell'imprenditoria giovanile in agricoltura, conosciuta anche come Pacchetto giovani - stabilisce, inoltre, particolari agevolazioni per i giovani coltivatori diretti o imprenditori agricoli con meno di 40 anni iscritti alla gestione previdenziale (o che vi si iscrivano entro 3 anni)³¹.

³¹ Medesima agevolazione è prevista per i giovani con meno di 40 anni che acquisiscano le predette qualifiche entro due anni e si iscrivano alla relativa gestione previdenziale entro i successivi due anni.

È, inoltre, necessario che il giovane si impegni a coltivare o condurre direttamente il fondo per almeno 6 anni.

Ricorrendo tali requisiti, gli atti di successione ereditaria e di donazione tra ascendenti e discendenti entro il 3° grado non sono soggetti alla relativa imposta, né alle imposte catastali e di bollo; è dovuta solo l'imposta ipotecaria in misura fissa (pari a 168 Euro).

Nonostante i tentativi di promuovere la necessaria armonizzazione tra i regimi fiscali dei diversi Paesi europei, l'obiettivo appare ancora lontano. Nell'ottica del mercato comune appare, invece, essenziale uniformare le aliquote d'imposta fra i diversi Stati membri per favorire equi scambi dei prodotti agricoli nell'ambito dell'Unione e sui mercati internazionali e programmare una efficace politica di sviluppo per l'agricoltura europea.

CAPITOLO IV

L'IMPOSIZIONE FISCALE NEL SETTORE VITIVINICOLO

Premessa

PARTE PRIMA - IL QUADRO GENERALE

1. Il contesto internazionale
2. Produzione ed esportazioni nell'Unione Europea
3. La situazione italiana
 - 3.1. Produzione
 - 3.2. Fatturato
 - 3.3 Esportazioni
4. Considerazioni conclusive

PARTE SECONDA - IMPOSIZIONE FISCALE

1. Profili soggettivi
2. La determinazione del reddito
 - 2.1. Il reddito dominicale
 - 2.2. Il reddito agrario
 - 2.3. Ipotesi residuali: reddito d'impresa e reddito forfetario
3. IVA
4. IRAP ed ICI. Rinvio
5. Le accise

Appendice

Premessa

Considerato il ruolo di primo piano che la vitivinicoltura riveste nell'ambito dell'Unione Europea, ed in Italia in particolare, si è ritenuto opportuno dedicare uno specifico spazio di approfondimento al comparto.

Nella prima parte del Capitolo sarà dato conto, seppure in sintesi, della consistenza e della distribuzione del mercato vitivinicolo, su base mondiale, comunitaria e nazionale.

Nella seconda parte, invece, saranno esaminate le disposizioni fiscali specificamente riferibili alla vitivinicoltura, riportando in Appendice le principali forme di agevolazione afferenti al comparto.

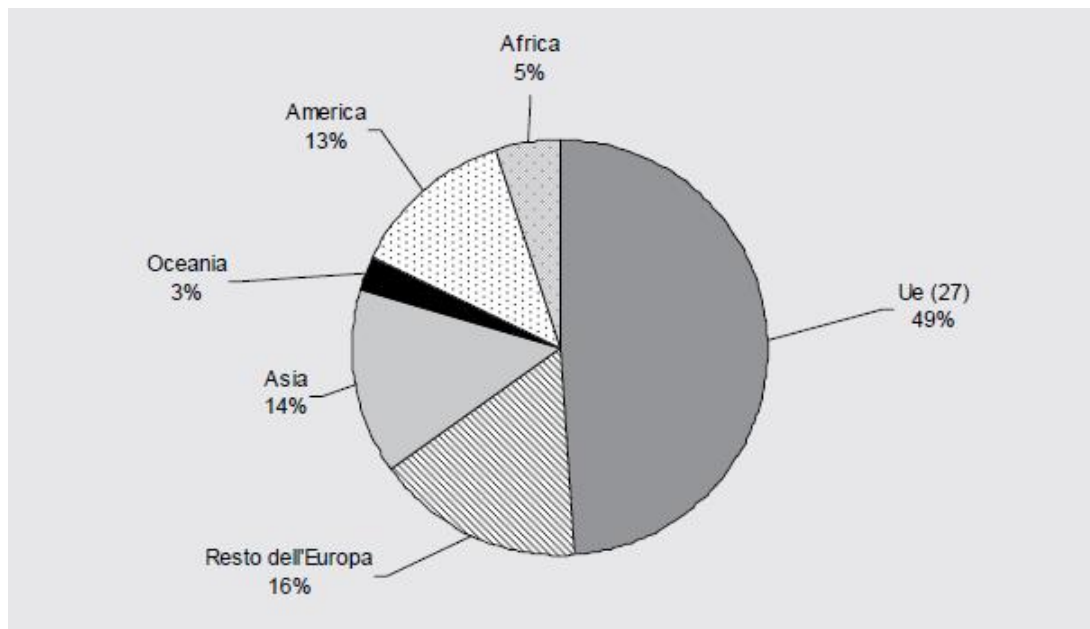
PARTE PRIMA

IL QUADRO GENERALE

1. Il contesto internazionale

Secondo l'Organizzazione Internazionale della Vite e del Vino (OIV), la superficie mondiale destinata alla viticoltura è pari a 7,9 milioni di ettari. Il 65% delle superfici vitate è concentrato in Europa (il 49% fa parte dell'Unione); seguono l'Asia, con il 14%, e l'America, con il 13% (Grafico n. 1).

Grafico n. 1: Ripartizione della superficie vitata mondiale

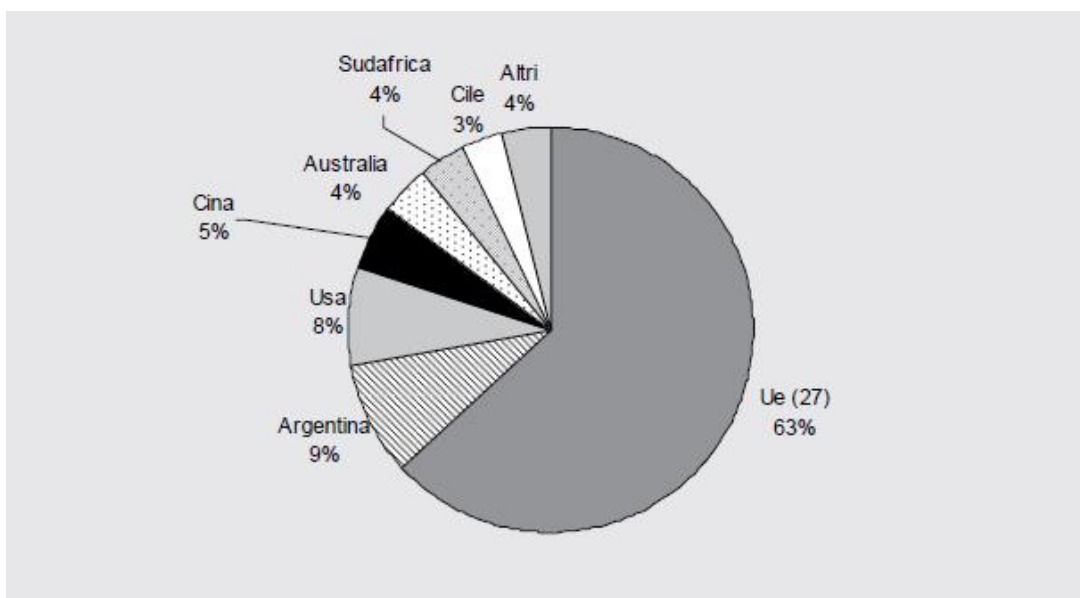


Fonte: ISMEA, 2008.

Sempre secondo i dati OIV, la produzione mondiale di vini nel 2007 si è attestata intorno ai 260 milioni di ettolitri, segnando una flessione del 7% su base annua.

Il 63% circa della quantità totale è prodotto nella UE (Grafico n. 2). In particolare, sono Francia, Italia e Spagna i principali produttori mondiali, rispettivamente con 45, 43 e 40 milioni di ettolitri di vino.

Grafico n. 2: Ripartizione della produzione mondiale di vino



Fonte: ISMEA, 2008.

Per ciò che concerne gli scambi internazionali, il volume delle esportazioni, in costante aumento, ha fatto registrare un +7%, per un totale di oltre 90 milioni di ettolitri di vino movimentati.

Il primato dell'export spetta all'Unione Europea e sono ancora Italia, Spagna e Francia ad occupare i primi posti nella graduatoria mondiale dei Paesi fornitori, con 18,5, 17,4 e 15,2 milioni di ettolitri di vino esportato (Tab. n. 1), pari rispettivamente al 20%, al 19% ed al 16% (55% in totale) della produzione commercializzata a livello mondiale nel corso del 2007.

Tabella n. 1. Esportazione di vino						
	000 litri			quota %		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007
Italia	1.572.076	1.838.961	1.850.698	19.2	21.3	20.0
Spagna	1.593.153	1.557.580	1.744.391	19.5	18.1	18.9
Francia	1.385.000	1.472.498	1.515.200	16.9	17.1	16.4
Australia	701.799	759.464	785.286	8.6	8.8	8.5
Cile	421.130	473.960	609.950	5.1	5.5	6.6
Argentina	316.842	413.387	507.432	3.9	4.8	5.5
Stati Uniti	344.858	370.192	408.100	4.2	4.3	4.4
Sudafrica	281.061	271.671	314.442	3.4	3.2	3.4
Nuova Zelanda	51.400	64.765	84.189	0.6	0.8	0.9
Tot. Nuovo Mondo	2.117.090	2.353.440	2.709.399	25.9	27.3	29.3
TOTALE	8.188.100	8.622.000	9.234.162	100	100	100

Fonte: ISMEA

Stabile il consumo di vino nel mondo, che, secondo l'OIV, si attesta sui circa 240 milioni di ettolitri. La leggera flessione segnata in UE è compensata, infatti, dagli aumenti registrati negli Stati Uniti (+2% rispetto al 2006), ma anche in Australia (+5%), Sudafrica (+3%) e Cile (+18%).

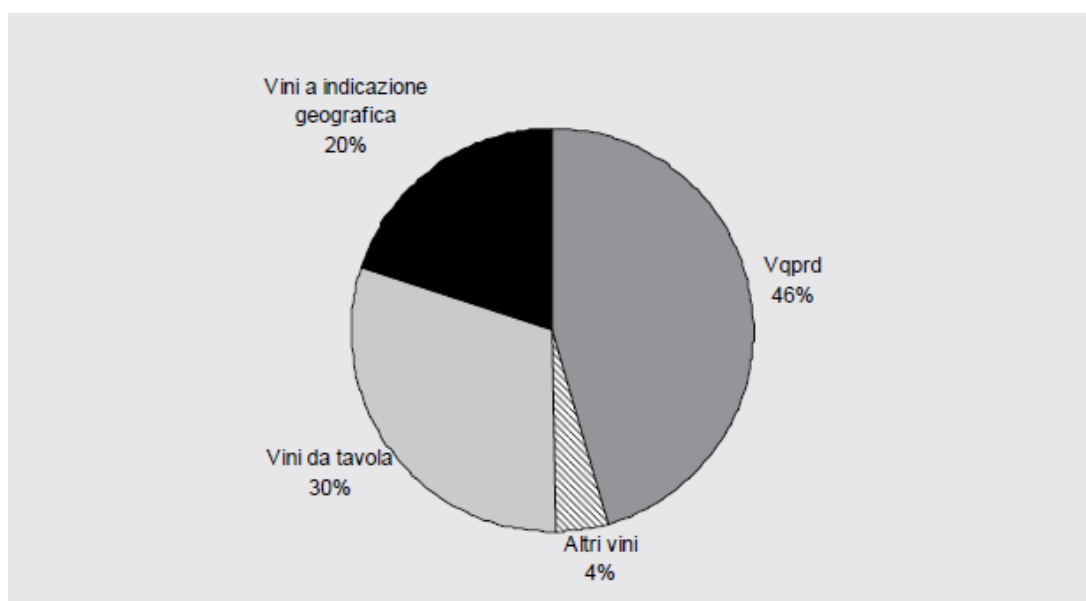
2. Produzione ed esportazioni nell'Unione Europea

La superficie destinata alla coltivazione della vite nell'ambito dell'Unione Europea è di circa 3,35 milioni di ettari, concentrata maggiormente in Spagna (1,1 milioni di ettari), Francia (900.000 ettari) e Italia (730.000 ettari).

La produzione di vino nell'Unione è stata, nel 2007, pari a 163 milioni di ettolitri, in flessione dell'8% rispetto all'anno precedente. I maggiori produttori, come sopra ricordato, sono Francia, Italia e Spagna.

Il 46% del totale vinificato è riconducibile alla categoria dei vini a denominazione di origine, il 20% ai vini ad indicazione geografica ed il 30% ai generici vini da tavola (Grafico n. 3).

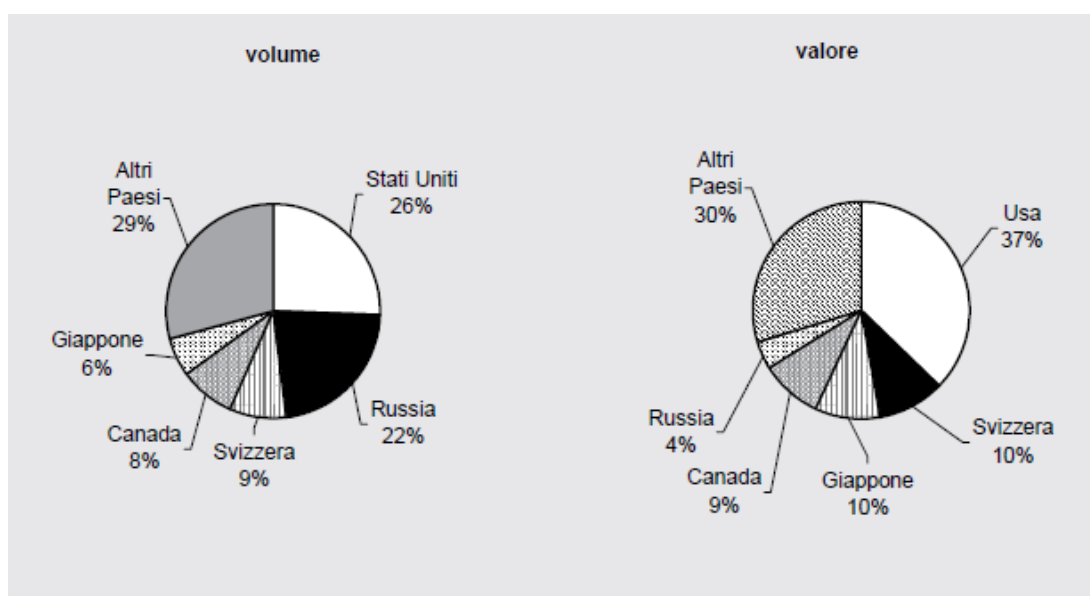
Grafico n. 3: Ripartizione della produzione vinificata nella UE



Le produzioni di qualità si concentrano soprattutto in Francia (24 milioni di ettoltri), Italia (14 milioni di ettoltri) e Spagna (13 milioni di ettoltri).

Il volume delle esportazioni è ulteriormente aumentato nel 2007 (+3%), dopo +22% fatto registrare nel 2006. Gli ettoltri spediti all'estero sono in totale 18,9 milioni; Stati Uniti (4,9 milioni di ettoltri) e Russia (4,2 milioni di ettoltri) le principali destinazioni (Grafico n. 4).

Grafico n. 4: Esportazioni di vino dalla UE ai Paesi terzi



Fonte: ISMEA, 2008.

Sotto il profilo dei finanziamenti comunitari, sono stati erogati 465 milioni di euro per la ristrutturazione e la riconversione dei vigneti nel

2006/2007. I maggiori beneficiari sono stati Spagna (166 milioni di euro), Francia (111 milioni di euro) e Italia (100 milioni di euro).

3. La situazione in Italia

3.1. Produzione

La superficie vitata in Italia era, nel 2007, pari a 734.845 ettari. La produzione totale di vino, sulla base dei dati ISTAT, è stata di 43 milioni di ettolitri.

Una quota rilevante della produzione complessiva (36%) è costituita dai vini da tavola, ma è in costante aumento la percentuale dei vini a denominazione d'origine (35%) e di quelli ad indicazione geografica (29%).

A proposito delle produzioni di qualità, sono 470 le denominazioni registrate: 316 DOC, 36 DOCG e 118 IGT. Il Piemonte detiene il maggior numero di riconoscimenti, ben 54 (45 Doc e 10 Docg), seguito dalla Toscana, con 49 (36 Doc , 7 Docg e 6 Igt), e dal Veneto, con 38 (25 Doc, 3 Docg e 10 Igt).

3.2. Fatturato

Il fatturato aziendale è, nel complesso, aumentato nel 2007.

Nonostante le limitate dimensioni e la polverizzazione aziendale che caratterizzano il settore vitivinicolo, la tendenza è - soprattutto al nord - alla concentrazione produttiva, verso strutture economiche più grandi (è il caso delle cantine sociali), maggiormente in grado di affrontare le sfide della competizione globale. I primi tre posti nella graduatoria dei fatturati (Tab. n. 2) sono occupati - non a caso - da strutture associative, quali consorzi o cooperative, che si occupano anche delle fasi di imbottigliamento e commercializzazione.

	2005	2006	2007	Var. % 07-06
GIV (Veneto)	258	266	295	10.8
Cavit (Trentino)	162	173	182	5.5
Caviro (Emilia Romagna)	164	173	181	4.4
Campari (Lombardia)	125	135	151	12.2
Ferdinando Giordano (Piemonte)	115	136	140	3.5
Marchese Antinori (Toscana)	116	128	138	8.4
Gruppo Mezzacorona (Trentino A. A.)	105	118	124	4.8
Fratelli Martini Secondo Luigi (Piemonte)	99	98	115	18.1
Fratelli Gancia (Piemonte)	99	106	106	0.0
Cantine Coop. Riunite (Emilia Romagna)	82	81	90	11.1
Gruppo Santa Margherita (Veneto)	68	72	83	15.0
Zonin (Veneto)	69	74	80	9.4
TOTALE	7.700	10.700	10.900	1.9
Fonte: ISMEA				

3.3. Esportazioni

È in incremento il volume delle esportazioni italiane (Tab. n. 3), ed aumentano di pari passo i ricavi, pari a 3,5 miliardi di euro (+9% rispetto all'anno precedente).

Tabella n. 3. Evoluzione della bilancia commerciale del settore vinicolo italiano.									
000 hl	Import			Export			Saldo		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
Vqprd	71	80	80	3.987	4.440	4.560	3.916	4.360	4.480
Vini da tavola	1.525	1.275	1.512	9.297	11.330	11.168	7.771	10.055	9.656
Vini frizzanti	17	14	19	1.249	1.440	1.489	1.232	1.427	1.470
Vini spumanti	78	91	101	864	970	1.074	786	878	973
Mosti	142	4	26	324	210	216	182	206	190
TOTALE	1.833	1.463	1.738	15.721	18.390	18.507	13.888	16.926	16.769
min euro	Import			Export			Saldo		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
Vqprd	25	26	26	1.192	1.237	1.275	1.166	1.211	1.249
Vini da tavola	100	90	109	1.324	1.429	1.581	1.223	1.339	1.472
Vini frizzanti	3	3	4	198	208	217	194	205	213
Vini spumanti	148	168	206	267	301	387	119	133	180
Mosti	5	0	0.7	20	20	19	15	19	18
TOTALE	282	288	346	3.000	3.195	3.478	2.718	2.907	3.133

Fonte: ISMEA

A trainare il mercato dei vini italiani sono stati soprattutto gli Stati Uniti (+9% rispetto al 2006) ed il Regno Unito (+7%), con una buona affermazione anche per i vini a denominazione d'origine (+3% rispetto all'anno precedente).

Il consumo di vini continua a diminuire, seguendo una tendenza ormai consolidata (nell'ultimo trentennio il consumo pro capite è passato da

quasi cento litri agli attuali 46). Rimane, invece, stabile la spesa in virtù del contestuale aumento dei prezzi al consumo (+2%).

Quanto alla distribuzione dei consumi, il 68% è costituito dai vini da tavola, solo il 26% dai vini DOC e DOCG (percentuale in aumento nell'ultimo anno) ed il 5% dagli spumanti (Tab. n. 4).

Tabella n. 4. Evoluzione dell'indice ISMEA delle quantità acquistate e dei prezzi.								
	2005		2006		2007		Var. % 07-06	
	Q.tà	Prezzi	Q.tà	Prezzi	Q.tà	Prezzi	Q.tà	Prezzi
Vino e spumante	87.5	115.04	88.1	119.05	85.6	121.87	-2.9	2.4
Vino	87.9	114.26	88.8	119.01	86.0	121.36	-3.1	2.0
Vqprd	103.4	129.29	112.1	132.12	112.9	134.86	0.7	2.1
<i>bianco</i>	101.5	134.81	106.4	142.05	108.2	151.90	1.7	6.9
<i>rosso</i>	109.3	123.21	120.9	123.29	120.6	122.82	-0.2	-0.4
Da tavola	89.3	114.72	86.8	122.39	82.9	124.85	-4.5	2.0
<i>bianco</i>	82.5	109.92	82.1	120.08	78.4	122.37	-4.5	1.9
<i>rosso</i>	94.2	118.56	91.1	123.68	86.0	126.48	-5.6	2.3
Spumante	83.5	120.71	82.5	119.85	81.6	125.80	-1.2	5.0
Fonte: ISMEA								

4. Considerazioni conclusive

Un ultimo accenno merita il tema della competitività della filiera vino

(Tab. n. 5).

Tabella n. 5. Competitività della filiera vino.					
	<i>udm</i>	2005	2006	2007	Var. % 07-06
Struttura					
<u>aziende agricole</u>	<i>(n)</i>	498.331	-	nd	nd
superficie	<i>(ha)</i>	730.439	nd	734.845	nd
ha/azienda	<i>(n)</i>	1,5	-	nd	nd
<u>imprese industriali</u>	<i>(n)</i>	1.994	-	-	-18,0
addetti industria	<i>(n)</i>	17.865	-	-	-18,2
addetti/industria	<i>(n)</i>	9,0	-	-	0,0
Offerta					
<u>produzione</u>	<i>(000 hl)</i>	50.566	49.631	42.559	-14,2
peso denominazioni (Doc, Docg)	<i>(% q)</i>	29,7	30,8	33,5	2,7
produzione/consumo	<i>(% q)</i>	187,2	181,6	179,7	-1,9
<u>fatturato industria</u>	<i>(min. eur)</i>	7.700	10.700	10.900	1,9
peso sul fatturato ind. agroalimentare	<i>(% v)</i>	7,2	9,7	9,6	-0,1
quota di mercato prime 4 imprese	<i>(% v)</i>	9,2	7,0	7,4	0,4
ROE	<i>(%)</i>	11,7	5,9	nd	nd
ROI	<i>(%)</i>	7,2	4,5	nd	nd
Scambi con l'estero					
<u>import</u>	<i>(min. eur)</i>	282	288	346	20,1
peso sul tot. agroalimentare	<i>(% v)</i>	1,0	0,9	1,1	0,2
import/consumi	<i>(% q)</i>	6,78	5,35	7,34	2,0
<u>export</u>	<i>(min. eur)</i>	3.000	3.195	3.478	8,9
peso sul tot. agroalimentare	<i>(% v)</i>	14,7	14,4	14,7	0,3
export/produzione	<i>(% q)</i>	31,1	37,1	43,5	6,4
<u>saldo</u>	<i>(min. eur)</i>	2.718	2.907	3.133	7,7
saldo normalizzato	<i>(% v)</i>	82,8	83,5	81,9	-1,6
Domanda					
<u>spesa annua delle famiglie</u>	<i>(min. eur)</i>	3.801	3.626	3.691	1,8
spesa annua pro capite	<i>(eur/p.c.)</i>	64,7	61,3	61,9	1,0
indice di penetrazione	<i>(% q)</i>	89,6	88,9	88,8	-0,1
acquirenti in promozione	<i>(%)</i>	56,0	56,7	57,1	0,5
Mercato					
<u>indice dei prezzi all'origine</u>		86,0	86,2	102,8	19,2
indice dei prezzi dei mezzi di produz.		113,8	116,9	120,6	3,2
indice dei prezzi al dettaglio		114,1	118,1	121,0	2,5

Fonte: ISMEA

Il comparto vitivinicolo, il cui fatturato è secondo solo a quello lattiero-caseario, conserva un ruolo di primo piano all'interno dell'agroalimentare nazionale.

Emergono, però, profili di criticità, legati in particolar modo alle esportazioni (il cui trend positivo è in rallentamento) ed ai consumi (come detto, in calo).

Senza dimenticare le possibili ripercussioni connesse alla riforma dell'OCM vino³². All'estirpazione, con premio, dei vigneti (che dovrebbe determinare l'uscita dei produttori non competitivi dal comparto), farà seguito la sostanziale eliminazione delle misure comunitarie di sostegno, giungendo, in prospettiva, alla liberalizzazione degli impianti dei vigneti.

La spunteranno solo i produttori maggiormente competitivi, in grado di adeguarsi alle condizioni del mercato.

Una nuova sfida per un settore che contribuisce fortemente alla bilancia commerciale agroalimentare nazionale.

³² Regolamento CE n. 479/2008

PARTE SECONDA

IMPOSIZIONE FISCALE

1. Profili soggettivi

Rimandando al Capitolo I, par. 1, per la puntuale disamina dei profili soggettivi dell'imposizione nel settore agricolo, in questa sede - con specifico riferimento al comparto vitivinicolo - è sufficiente precisare che può essere definito imprenditore agricolo il soggetto che, su fondi propri o altrui, svolge un complesso di attività dirette alla coltivazione del fondo, al fine di ottenerne le uve da trasformare in vino destinato alla vendita. Il relativo reddito viene tassato secondo le disposizioni che disciplinano il reddito agrario contenute nell'art. 32 del T.U.I.R. (vedi *infra*).

Tra i soggetti produttori di vino vi sono anche strutture associative definite *cantine sociali*. Si tratta di cooperative di trasformazione che, come precisato dalla circolare della Direzione generale della cooperazione n. 96 del 1965, rientrano tra le cooperative agricole e producono vino prevalentemente con le uve conferite dai soci imprenditori agricoli.

2. La determinazione del reddito

2.1. Il reddito dominicale

Ai fini della determinazione dell'imponibile da sottoporre a tassazione è opportuno, in via preliminare, distinguere le diverse tipologie di reddito riconducibili all'attività agricola ed all'attività vitivinicola in particolare.

Ai sensi dell'art. 27 del T.U.I.R.³³, *“il reddito dominicale è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32”*³⁴. Esso, quindi, non viene determinato in relazione a quanto effettivamente percepito, ma semplicemente tramite l'applicazione di *“tariffe d'estimo stabilite, secondo le norme della legge catastale, per ciascuna qualità e classe di terreno”*, in base all'estensione del terreno medesimo, alla zona in cui si trova ed alla coltura praticata, con una rivalutazione pari all'80%.

Tale rivalutazione non si applica nell'ipotesi e per il periodo in cui il terreno sia dato in affitto a giovani coltivatori diretti o imprenditori

³³ D.P.R. n. 917/1986 e successive modifiche

³⁴ Non producono reddito dominicale:

- i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani;
- i terreni destinati a pubblici servizi gratuiti;
- i terreni affittati per uso non agricolo.

agricoli a titolo principale, di età inferiore a 40 anni, e solo per uso agricolo (medesima disposizione vale anche in riferimento alla determinazione del reddito agrario).

L'art. 31 del T.U.I.R. dispone che *“se un fondo rustico costituito per almeno due terzi da terreni qualificati come coltivabili a prodotti annuali non sia stato coltivato, neppure in parte, per un'intera annata agraria e per cause non dipendenti dalla tecnica agraria, il reddito dominicale, per l'anno in cui si è chiusa l'annata agraria, si considera pari al 30%”*.

Il reddito dominicale si considera, invece, *inesistente*, a norma del secondo comma dello stesso art. 31, *“in caso di perdita, per eventi naturali, di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo rustico”*.

Quanto ai soggetti tenuti a dichiarare il reddito dominicale, sono i titolari di diritti di proprietà, enfiteusi, superficie, usufrutto o uso su un terreno sul quale esercitino al contempo attività agricola.

A norma dell'art. 1, commi 13 e 14, della legge n. 244 del 2007 (*Finanziaria 2008*), a partire dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2007 non sono tenuti al pagamento delle imposte i soggetti il cui reddito complessivo (formato da soli redditi fondiari) non sia superiore a 500 euro.

2.2. Il reddito agrario

L'art. 32 del T.U.I.R. definisce il reddito agrario come la *“parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso”*³⁵.

Esso si determina in base ad un meccanismo forfetario fondato sull'applicazione di tariffe d'estimo stabilite dalla legge catastale per ciascuna coltivazione, rivalutato con l'applicazione di un coefficiente pari al 70%³⁶.

Il citato art. 32 indica, inoltre, le attività che - se esercitate da persone fisiche - originano reddito agrario.

Tali attività, con riferimento al settore vitivinicolo si sostanziano in:

- attività di coltivazione del fondo ai fini della produzione di uva (attività agricola in senso stretto);

³⁵ Non producono reddito agrario:

- i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani;
- i terreni destinati a pubblici servizi gratuiti;
- i terreni che costituiscono beni strumentali di imprese;
- i terreni affittati per uso non agricolo.

³⁶ In base all'art. 35 del T.U.I.R., che richiama l'art. 31 del medesimo testo, il reddito agrario si considera inesistente - e di conseguenza non sottoposto a tassazione - nell'ipotesi in cui il terreno *“non sia stato coltivato, neppure in parte, per un'intera annata agraria e per cause non dipendenti dalla tecnica agraria”*, o anche nel caso di *“perdita, per eventi naturali, di almeno il 30% del prodotto ordinario”*.

- attività connesse, ai sensi del terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di uve ottenute dall'imprenditore agricolo *prevalentemente* dalla coltivazione del fondo, ancorché non svolte sul terreno³⁷.

È importante, a tale proposito specificare il concetto di *prevalenza*.

La trasformazione e manipolazione di prodotti agricoli acquistati da terzi è considerata come attività agricola - e quindi si applica la tassazione in base al reddito agrario - purché tali prodotti vadano ad integrare quelli propri dell'imprenditore agricolo, in modo che, in concreto, l'uva di produzione propria impiegata nel processo produttivo sia superiore in quantità rispetto a quella acquistata all'esterno.

Qualora tale requisito non venga rispettato, dovranno essere qualificati come redditi agrari quelli derivanti dall'attività di trasformazione dei prodotti agricoli, compresi nell'apposito decreto ministeriale, fino alla misura del doppio della quantità prodotta in proprio dall'imprenditore agricolo (cosiddetta *franchigia*); l'eccedenza, invece, sarà sottoposta alle disposizioni sul reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 56 del T.U.I.R.

³⁷ Il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 26 ottobre 2007 indica, inoltre, come specifiche attività connesse alla coltivazione dell'uva:

- la produzione di vini;
- la produzione di aceto.

È opportuno specificare, che, secondo la circolare 14 maggio 2002 n. 44 dell' Agenzia delle Entrate, è riconducibile ad attività agricola connessa anche l' utilizzo, nella fase di trasformazione, di prodotti (uve o mosti o vini da taglio) acquistati presso terzi al fine di migliorare la qualità della propria produzione.

Stesse considerazioni valgono per l' ipotesi in cui alcune fasi della lavorazione (ad esempio la pigiatura dell' uva) siano realizzate presso terzi.

A norma dell' art. 1, comma 176, della *Finanziaria* 2008 sono altresì attività produttive di reddito agrario quelle di coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi, se svolte nei limiti di cui all' articolo 32, comma 2, lettera b) del citato T.U.I.R.

Quanto alla legittimazione soggettiva, coloro che esercitano su un fondo l' attività di coltivazione della vite e quelle ad essa connesse, sono tenuti a dichiarare il reddito agrario, non soltanto qualora siano proprietari del fondo medesimo, ma anche qualora lo detengano in base ad altro diritto reale o ad un contratto di locazione.

Nell' ipotesi in cui la conduzione del fondo avvenga sulla base di un contratto associativo (colonia parziaria, mezzadria, soccida) il reddito si presume diviso in parti uguali, a meno che non venga sottoscritto da tutti i partecipanti all' associazione un atto dal quale risulti la quota di reddito agrario spettante ad ognuno.

2.3. Ipotesi residuali: reddito d'impresa e reddito forfetario

Come detto, il reddito realizzato dall'imprenditore grazie alla commercializzazione del vino ottenuto, *in prevalenza*, dalla trasformazione di uve da lui stesso prodotte può qualificarsi come agrario. Non così per quello ottenuto da attività connesse eccedenti i limiti previsti dall'art. 32, comma 2, lettera c) (vedi, più analiticamente, il precedente paragrafo). In tale ultima ipotesi, l'imponibile non viene determinato, come abbiamo visto in relazione ai redditi dominicale ed agrario, in maniera forfetaria, bensì analiticamente, considerando costi, ricavi e rimanenze determinati dall'esercizio dell'attività, in base alle relative specifiche disposizioni del T.U.I.R. (sezione I del capo II del titolo II).

Anche il reddito derivante dalle attività di mera conservazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti acquistati presso terzi, non esercitate unitamente al processo di trasformazione o manipolazione, non può essere qualificato come reddito agrario, ma come reddito d'impresa. Tali considerazioni sono applicabili, com'è ovvio, anche all'attività di vendita al pubblico di vino in bottiglia o alla mescita esercitata dai commercianti al dettaglio o dalle enoteche.

Alle medesime conclusioni si deve pervenire nel diverso caso in cui l'attività di coltivazione del fondo e/o di trasformazione dell'uva venga

effettuata non personalmente dall'agricoltore - anche con l'ausilio di modalità e macchinari tecnologicamente avanzati -, ma da società di capitali, enti commerciali, cooperative, società di mutua assicurazione o società di persone diverse dalle società semplici. Le cooperative agricole, quindi, se si eccettua la previsione di specifiche agevolazioni, soggiacciono al medesimo regime fiscale delle società di capitali.

Un ultimo accenno meritano le disposizioni dell'art. 56 *bis* del T.U.I.R., che prevede la facoltà, per il contribuente, di avvalersi di una forma di tassazione agevolata caratterizzata da una determinazione forfetaria dell'imponibile.

Viene anzitutto in rilievo l'ipotesi dell'esercizio di attività connesse relative a prodotti non inclusi tra quelli indicati nel decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 19 marzo 2004 - *Individuazione dei beni che possono essere oggetto delle attività agricole connesse di cui all'art. 32 del testo unico delle imposte sui redditi* - sebbene ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo. In tal caso *“il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15%”*.

La seconda delle ipotesi disciplinate dall'art. 56 *bis* è relativa alle attività dirette alla fornitura a terzi di servizi, *ex art. 2135 c.c. secondo comma,*

mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola principale. In questi casi *“il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25%”*.

A norma dell'art.1, comma 177, L. 244/2007, il medesimo regime si applica, purché ne facciano espressa opzione, anche alle società di persone ed alle società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitino esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci.

3. IVA

Le specifiche caratteristiche del regime IVA agricolo sono state analiticamente esaminate nel Capitolo I, paragrafo 3.

In questa sede pare opportuno specificare solo alcuni aspetti prettamente riferibili al settore vitivinicolo.

È, anzitutto, utile estrapolare dall'elenco di prodotti agricoli di cui alla Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. n. 633/1972 (riportata per esteso in Appendice al Cap. I), le voci di specifico interesse ai fini dell'attività di produzione e trasformazione dei prodotti vitivinicoli:

- frutta commestibile, fresca, secca o temporaneamente conservata (n. 18);
- mosti di uve parzialmente fermentati anche mutizzati con metodi diversi dalla aggiunta di alcole e mosti di uve fresche anche mutizzati con alcole (n. 35);
- vini di uve fresche con esclusione di quelli liquorosi ed alcoolizzati e di quelli contenenti più del ventidue per cento in volume di alcole (n. 36).

È appena il caso di precisare che, in assenza di una specifica distinzione, anche l'uva da vino (così come quella da tavola) è da ritenersi ricompresa nel sopra richiamato punto n. 18 della Tabella e conseguentemente rientra nell'ambito di applicabilità del regime speciale

IVA. Diversa sarà, però, l'aliquota: mentre per la cessione di uva da tavola si applica l'aliquota del 4% (n. 8 della Tabella A, parte seconda), per la cessione di uva da vino si applica l'aliquota del 10% (n. 22 della Tabella A, parte terza). Le aliquote IVA e le relative percentuali di compensazione sono riassunte nella Tabella n. 1.

Tabella n. 1. Aliquote IVA e percentuali di compensazione.		
Prodotto	Aliquota IVA	Percentuale di compensazione
Uva da tavola	4%	4%
Uva da vino	10%	4%
Vini	20%	12,3%
Mosti	20%	4%
Fonte: Agenzia delle Entrate		

Come ampiamente descritto (Cap. I), il regime speciale IVA è caratterizzato da una modalità di determinazione forfetaria, basata sulla differenza tra il valore d'imposta ottenibile tramite l'applicazione dell'aliquota ordinaria ed il valore d'imposta detraibile, derivante dall'applicazione delle percentuali di compensazione stabilite con gli appositi decreti ministeriali.

Nel caso specifico della cessione di uva da vino da parte di un produttore agricolo, l'aliquota ordinaria è, come detto, del 10%, mentre la percentuale di compensazione stabilita è del 4%. Ne consegue che nel caso, ad esempio, di una cessione di uva per un ammontare pari a 5.000 euro, l'IVA dovuta sarà data da:

- **5.000 x 10% = 500 euro** (*IVA calcolata con l'aliquota ordinaria*);
- **5.000 x 4% = 200 euro** (*IVA detraibile calcolata con la percentuale di compensazione*);
- **500 - 200 = 300 euro** (*IVA dovuta*).

Un ultimo accenno va fatto all'ipotesi di conferimento di uva, al fine della successiva rivendita, da parte del socio alla cooperativa o all'associazione tra produttori di appartenenza³⁸.

Tale operazione, ai fini fiscali viene considerata una cessione di beni e, come tale, assoggettata ad IVA.

La fattura può essere emessa, per conto dei soci conferenti, anche direttamente dalla cooperativa; facoltà che diventa obbligo nel caso in cui il conferente sia un produttore agricolo in regime di esonero.

4. IRAP ed ICI. Rinvio

Per la disamina delle problematiche connesse ad IRAP ed ICI si rinvia al Capitolo I, paragrafi 2 e 4.

³⁸ A norma del D.L. n. 35/2005, così come convertito nella legge n. 80/2005, anche le cooperative e i loro consorzi, come tutti gli altri produttori agricoli, possono beneficiare del regime speciale IVA, ove ne ricorrano i presupposti.

5. Le accise

La normativa di riferimento è il Testo Unico Accise, di cui al D.Lgs. 26 ottobre 1995 n. 504, così come modificato, in ultimo, dal Decreto Legislativo 29 marzo 2010, n. 48, *Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE*.

L'art. 1 definisce le accise quali forme di *“imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi”* di particolari beni, tra i quali *“l'alcole etilico e le bevande alcoliche”*.

Nello specifico, sono sottoposti ad accisa: la birra, il vino, le bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra, i prodotti alcolici intermedi e l'alcole etilico (art. 27). Sono, invece, esenti l'alcole e le bevande alcoliche:

- a) denaturati con denaturante generale e destinati alla vendita;
- b) denaturati con denaturanti speciali approvati dall'amministrazione finanziaria ed impiegati nella fabbricazione di prodotti non destinati al consumo umano alimentare;
- c) impiegati per la produzione dell'aceto di cui al codice NC 2209;
- d) impiegati nella fabbricazione di medicinali secondo la definizione di cui alla direttiva 65/65/CEE del Consiglio;

- e) impiegati in un processo di fabbricazione, a condizione che il prodotto finale non contenga alcole;
- f) impiegati nella produzione di aromi destinati alla preparazione di prodotti alimentari e di bevande analcoliche aventi un titolo alcolometrico effettivo non superiore all'1,2 per cento in volume;
- g) impiegati direttamente o come componenti di prodotti semilavorati destinati alla fabbricazione di prodotti alimentari, ripieni o meno, a condizione che il contenuto di alcole non sia superiore a 8,5 litri di alcole puro per 100 chilogrammi di prodotto per il cioccolato e a litri 5 di alcole puro per 100 chilogrammi di prodotto per altre merci;
- h) impiegati come campioni per analisi, per prove di produzione necessarie o a fini scientifici;
- i) utilizzati nella fabbricazione di un componente non soggetto ad accisa.

La fabbricazione, la lavorazione, la trasformazione e la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa devono essere effettuate in regime di deposito fiscale³⁹.

³⁹ L'art. 1 del Testo unico, alla lettera e), definisce il deposito fiscale come “*impianto in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria*”.

Ai sensi dell'art. 27 può, però, essere autorizzata la produzione in impianti diversi⁴⁰, *“sempreché vengano utilizzati prodotti ad imposta assolta e l'accisa complessiva pagata sui componenti non sia inferiore a quella dovuta sul prodotto derivante dalla loro miscela”*.

Tra gli obblighi degli esercenti impianti di trasformazione, di condizionamento e di deposito di alcole e di bevande alcoliche vi è anzitutto quello di denunciarne l'esercizio all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane competente per territorio. Allo stesso obbligo soggiacciono anche gli esercizi di vendita ed i depositi di alcole denaturato con denaturante generale in quantità superiore a 300 litri.

Il depositario è tenuto, inoltre, a prestare cauzione nella misura del 10% dell'imposta che grava sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nel deposito fiscale, a conformarsi alle prescrizioni stabilite per l'esercizio della vigilanza sul deposito fiscale ed a tenere una contabilità dei prodotti detenuti e movimentati nel deposito fiscale (art. 5). Ai sensi dell'art. 2, l'accisa è esigibile all'atto dell'immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato.

Per il trasporto di alcole, bevande alcoliche ed aromi alcolici assoggettati ad accisa o denaturati con denaturante generale è necessario un apposito documento di accompagnamento.

⁴⁰ Non occorre, invece, alcuna autorizzazione nell'ipotesi di produzione di prodotti alcolici da parte di privati, purché siano destinati al consumo esclusivo dello stesso produttore, dei suoi familiari o ospiti.

A norma dell'art. 30 del più volte citato Testo Unico sono esclusi da tale obbligo:

- a) l'alcole e le bevande alcoliche confezionati in recipienti di capacità non superiore a 5 litri e gli aromi alcolici per liquori o per vini aromatizzati confezionati in dosi per preparare non più di un litro di prodotto, muniti del contrassegno fiscale;
- b) l'alcole non denaturato in quantità non superiore a 0,5 litri e gli aromi alcolici per liquori in quantità non superiore a 0,5 litri o a 0,5 chilogrammi se solidi;
- c) gli aromi alcolici diversi da quelli per liquori, le bevande alcoliche, la frutta sotto spirito e le profumerie alcoliche ottenute con alcole non denaturato in quantità non superiore a 5 litri;
- d) l'alcole denaturato con il denaturante generale in quantità non superiore a 50 litri;
- e) le profumerie alcoliche ottenute con alcole non denaturato, condizionate, secondo le modalità stabilite dall'amministrazione finanziaria, in quantità non superiore a 50 litri;
- f) la birra, il vino e le bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra, se non destinate, queste ultime, a distillerie;
- g) i vini aromatizzati, liquori e acquaviti, addizionati con acqua gassata, semplice o di soda, in recipienti contenenti quantità non

superiore a 10 centilitri ed aventi titolo alcolometrico effettivo non superiore all'11 per cento in volume;

h) i prodotti alcolici acquistati da privati in un altro Paese comunitario e dagli stessi trasportati nei limiti stabiliti dall'art. 11, comma 2;

i) i vini liquorosi destinati a stabilimenti di condizionamento o di trasformazione in altri prodotti.

APPENDICE

Agevolazioni per il settore agroalimentare (e vitivinicolo in particolare) previste dalla normativa nazionale.

- Legge n. 203 del 22 dicembre 2008 (*Finanziaria 2009*)

Articolo 2

comma 8: il termine del 31 dicembre 2008, di cui al comma 173 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007 n. 244, concernente le agevolazioni tributarie per la formazione e l'arrotondamento della proprietà contadina, è prorogato al 31 dicembre 2009.

comma 14: A decorrere dal 1° gennaio 2009 e fino al 31 dicembre 2009 si applicano le disposizioni in materia di accisa concernenti le agevolazioni sul gasolio utilizzato nelle coltivazioni sotto serra, di cui all'articolo 2, comma 4, della legge 24 dicembre 2003, n. 350; tali agevolazioni sono estese agli oli di origine vegetale utilizzati nelle medesime coltivazioni.

- Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (*Finanziaria 2008*)

Articolo 1

comma 239: Gli aiuti comunitari (relativi alle aziende che operano nel settore bieticolo saccarifero), di cui all'articolo 2, comma 5, del decreto legge 10 gennaio 2006 n. 2, convertito nella legge 11 marzo 2006 n. 81, non concorrono alla formazione del valore della produzione netta agli effetti dell'IRAP.

comma 261: l'aliquota IVA ridotta del 10% non si applica alle cessioni di cavalli, asini, muli e bardotti, vivi, destinati a essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari.

comma 273: le rendite fondiarie attribuite dall'AGEA (*Agenzia per le erogazioni in agricoltura*) producono effetto fiscale, in deroga alle vigenti disposizioni, dal 1° gennaio dell'anno in cui viene presentata la dichiarazione.

- Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (*Finanziaria 2007*)

Articolo 1

commi da 271 a 279: credito d'imposta per nuovi investimenti finalizzati all'acquisto di macchinari, impianti, attrezzature.

comma 1075: per gli imprenditori agricoli di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 18 maggio 2001 n. 228, il credito d'imposta di cui al comma 271 si applica con le modalità di cui all'articolo 11 del decreto

legge 8 luglio 2002 n. 138, convertito, con modificazioni, nella legge 8 agosto 2002 n. 178; nonché in base a quanto definito dalla Commissione europea con decisione C/220 del 25 luglio 2002, e dagli articoli 26 e 28 del regolamento (CE) n. 1698/2005 del Consiglio del 20 settembre 2005. Il credito d'imposta per gli imprenditori agricoli si applica, nell'ambito delle disponibilità complessive del credito d'imposta di cui al comma 271, nei limiti della somma di 10 milioni di euro per l'anno 2007 e 30 milioni di euro annui per ciascuno degli anni 2008 e 2009.

commi 289 e 290: credito d'imposta relativo a prodotti agricoli e agro alimentari soggetti a certificazione di controllo della qualità per le spese sostenute per tale certificazione.

commi 1088, 1089 e 1090: riduzione della base imponibile per investimenti in attività pubblicitarie realizzati da imprese agricole ed agroalimentari, anche in forma cooperativa, in mercati esteri.

commi 1093 e 1094: le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004 n. 99, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 e successive modificazioni. Si considerano imprenditori agricoli le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci. In tale ipotesi, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%.

Agevolazioni previste dalla normativa della Regione Sicilia.

Al fine di incentivare lo sviluppo dell'economia siciliana, l'articolo 14 della legge regionale n. 21/2003 (Finanziaria regionale 2004) ha esteso l'esenzione dal pagamento dell'IRAP - limitatamente alla quota di spettanza della Regione e per i cinque periodi di imposta successivi a quello di inizio di attività - tra l'altro alle imprese artigianali ed alle industrie agro-alimentari che abbiano sede legale, amministrativa ed operativa nel territorio siciliano.

Altre agevolazioni sono previste per l'acquisto dei terreni agricoli. Al fine di favorire la ricomposizione fondiaria, aumentare le economie di scala e ottimizzare il ritorno degli investimenti nel settore agricolo, l'articolo 60 della legge regionale 26 marzo 2002 n. 2, come interpretato dall'articolo 20, comma 15⁴¹, della legge regionale 22 dicembre 2005, n. 19, prevede un regime fiscale agevolato, consistente nell'esenzione dalle imposte di bollo e catastali e nell'applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria nella misura di cui all'articolo 9⁴² del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, a favore di chiunque ponga in essere gli atti elencati al primo comma dell'articolo 1 della legge 6 agosto 1954, n. 604 (atti di compravendita, di permuta, atti di concessione di enfiteusi, atti di affitto e compartecipazione a miglioria, ecc.), alla sola condizione che abbiano ad oggetto terreni agricoli secondo gli strumenti urbanistici vigenti alla data di stipula dell'atto e loro pertinenze.

L'art. 32 della legge regionale 8 febbraio 2007, n. 2 - Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2007 - ha prorogato al 31 dicembre 2011 il regime fiscale agevolato previsto dall'art. 60 della legge regionale 26 marzo 2002, n. 2.

Può essere ricompreso nelle agevolazioni concesse a livello regionale anche il regolamento predisposto da Riscossione Sicilia, società partecipata dalla Regione Siciliana e dall'Agenzia delle Entrate che prevede, per debiti fino a 10.000⁴³, un iter semplificato per beneficiare

⁴¹ *“Le agevolazioni di cui all'articolo 60 della legge regionale 26 marzo 2002, n. 2 ... si applicano per tutti gli atti traslativi da chiunque posti in essere a partire dal 1° gennaio 2002 fino alla data del 31 dicembre 2006, alla sola condizione che abbiano ad oggetto terreni agricoli secondo gli strumenti urbanistici vigenti alla data di stipula dell'atto e loro pertinenze; il riferimento al primo comma dell'articolo 1 della legge 6 agosto 1954, n. 604, vale solo ai fini dell'individuazione delle tipologie di atti agevolati. La presente disposizione costituisce interpretazione autentica dell'articolo 60 della legge regionale 26 marzo 2002, n. 2”.*

⁴² *“Nei territori montani di cui al precedente comma i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti alle imposte catastali. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni”.*

⁴³ In ambito nazionale il limite è di 5.000 euro, oltre il quale è necessario documentare la temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica.

della rateazione delle somme iscritte a ruolo dalle Agenzie istituite dallo Stato, dalle autorità amministrative indipendenti e dagli enti pubblici previdenziali.

La possibilità di dilazionare il pagamento delle somme dovute è concessa, a livello nazionale (*ex* artt. 19 del D.P.R. n. 602/73 e 26 del D.Lgs. n. 46/9 e successive modifiche) ai contribuenti che, versando in una temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica, ne facciano richiesta.

PSR 2007-2013 REGIONE SICILIA

Ulteriori agevolazioni sono previste dal Programma di sviluppo rurale (PSR) della Sicilia per il periodo 2007-13⁴⁴. Il Programma si propone per un verso di accrescere la competitività delle imprese agroalimentari siciliane, per altro verso di valorizzare le realtà rurali promuovendo al contempo il ruolo multifunzionale dell'agricoltura.

Quanto al primo aspetto, vengono anzitutto in rilievo le misure che hanno come obiettivo quello di promuovere lo sviluppo di nuove realtà imprenditoriali, favorendo l'insediamento di giovani imprenditori, sia attraverso aiuti economici ed agevolazioni finanziarie, sia favorendo percorsi di formazione diretti a far acquisire agli operatori del settore le necessarie competenze tecniche e gestionali.

Sotto il secondo profilo sono da sottolineare le misure che mirano alla valorizzazione dei territori rurali ed alla tutela del patrimonio ambientale e culturale attraverso azioni dirette di sostegno al reddito ed all'occupazione, in particolare giovanile e femminile, con lo scopo di arrestare il progressivo spopolamento di tali aree.

Nell'ambito del Programma grande rilievo è attribuito all'integrazione di filiera, indispensabile, in particolare per il settore vitivinicolo, per promuovere le produzioni di qualità riconosciute a livello comunitario e nazionale e valorizzare le produzioni tipiche regionali.

Il raggiungimento degli obiettivi sopra evidenziati passa anzitutto attraverso la promozione della multifunzionalità dell'agricoltura anche mediante l'incentivazione di attività maggiormente redditizie quali, ad esempio, quelle connesse all'agriturismo o al turismo tematico legato alle tipicità locali.

È, inoltre, fondamentale la collaborazione tra tutti i soggetti (istituzionali e non) operanti nel settore, ai fini dello snellimento delle procedure burocratiche ma anche e soprattutto di un più incisivo controllo sulla gestione dei fondi pubblici.

Le misure del PSR inerenti anche il settore vitivinicolo sono indicate nello schema seguente, divise per assi di intervento.

ASSE 1 “MIGLIORAMENTO DELLA COMPETITIVITÀ DEL SETTORE AGRICOLO E FORESTALE ”

- MISURA 111 - INTERVENTI DI FORMAZIONE PROFESSIONALE E AZIONI DI INFORMAZIONE
- MISURA 112 - INSEDIAMENTO DI GIOVANI AGRICOLTORI

⁴⁴ Approvato dalla Commissione Europea con Decisione n. 735 del 18 febbraio 2008 e finanziato con due miliardi e cento milioni di euro di risorse pubbliche.

- MISURA 114 - UTILIZZO DEI SERVIZI DI CONSULENZA IN AGRICOLTURA E SILVICOLTURA
- MISURA 121 - AMMODERNAMENTO DELLE AZIENDE AGRICOLE
- MISURA 123 - ACCRESCIMENTO DEL VALORE AGGIUNTO DEI PRODOTTI AGRICOLI E FORESTALI
- MISURA 124 - COOPERAZIONE PER LO SVILUPPO DI NUOVI PRODOTTI, PROCESSI E TECNOLOGIE NEI SETTORI AGRICOLO E ALIMENTARE, E IN QUELLO FORESTALE
- MISURA 132 - PARTECIPAZIONE DEGLI AGRICOLTORI AI SISTEMI DI QUALITÀ ALIMENTARE
- MISURA 133 - ATTIVITÀ DI INFORMAZIONE E PROMOZIONE

ASSE 2: “MIGLIORAMENTO DELL’AMBIENTE E DELLO SPAZIO RURALE”

- MISURA 212 - INDENNITÀ PER SVANTAGGI IN ZONE SVANTAGGIATE, DIVERSE DALLE ZONE MONTANE
- MISURA 214 - PAGAMENTI AGRO-AMBIENTALI
- MISURA 216 - INVESTIMENTI NON PRODUTTIVI IN AZIENDE AGRICOLE

ASSE 3: “QUALITÀ DELLA VITA NELLE ZONE RURALI E DIVERSIFICAZIONE DELL’ECONOMIA RURALE”

- MISURA 311 - DIVERSIFICAZIONE VERSO ATTIVITÀ NON AGRICOLE

CONCLUSIONI

Accanto alla funzione sua propria - quella, cioè, di reperire mezzi finanziari attraverso prelievi di reddito nei confronti dei contribuenti - la politica impositiva assolve importanti finalità *extra fiscali*, potendo, in ultima analisi, determinare una redistribuzione reddituale a favore di determinate categorie contributive.

Come ampiamente analizzato, l'erogazione di sussidi - diretti ed indiretti - operata ai diversi livelli (regionale, statale, comunitario), costituisce una vera e propria "*imposta negativa*" che assume, per il settore agricolo, un ruolo di fondamentale interesse, soprattutto se coordinata ad una politica agraria differenziata, che tenga conto delle diverse realtà territoriali e fondiari.

Il sistema di tassazione forfettario su base catastale, evidenziando un notevole scarto fra reddito imponibile e reddito effettivo, ha determinato, nel corso degli anni, il progressivo allontanamento dai principi di efficienza e produttività che dovrebbero essere i cardini dell'impresa, anche di quella agricola.

Ovviamente non può non tenersi conto della peculiarità del settore agricolo, soggetto non soltanto al normale rischio d'impresa, ma anche e soprattutto ai condizionamenti biologici e climatici. Puntare, infatti,

esclusivamente alla competitività sui mercati significherebbe, in molti casi, annientare le piccole realtà produttive (specialmente quelle che operano in zone svantaggiate) ed il tessuto socio-economico che ruota attorno ad esse⁴⁵.

Appare, quindi, adeguato un sistema impositivo forfettario che tenga conto delle difficoltà dell'impresa agricola, ma l'assistenzialismo indiscriminato che ha spesso caratterizzato il settore deve cedere il passo ad una politica effettivamente in grado di promuovere lo sviluppo, valorizzando le aree rurali marginali, incentivando le produzioni di qualità ed incoraggiando, se del caso, scelte produttive alternative.

È importante sottolineare che la politica degli incentivi non deve concretizzarsi unicamente, come spesso accade, in erogazioni di credito incontrollate, ma dev'essere condizionata agli effettivi miglioramenti produttivi ed al rispetto dell'ambiente in cui si opera. Concetto, quest'ultimo, ampiamente ribadito nelle linee guida della riforma PAC.

Per il raggiungimento di tali obiettivi, la politica fiscale dev'essere adeguatamente supportata da interventi di politica agraria necessariamente e razionalmente coordinati, che mirino alla ristrutturazione del settore.

⁴⁵ Caso emblematico è rappresentato dalla riforma dell'OCM vino (Regolamento CE n. 479/2008). All'estirpazione, con premio, dei vigneti (che dovrebbe determinare l'uscita dei produttori non competitivi dal comparto), farà seguito la sostanziale eliminazione delle misure comunitarie di sostegno, giungendo, in prospettiva, alla liberalizzazione degli impianti dei vigneti. La spunteranno solo i produttori maggiormente competitivi, in grado di adeguarsi di volta in volta alle condizioni del mercato.

In particolare, appaiono come necessari interventi tesi ad agevolare l'accesso al credito, favorire la ricomposizione fondiaria ed il ricambio generazionale, incoraggiare il formarsi di nuove realtà associative tra i produttori, valorizzare la qualità dei prodotti e le caratteristiche specifiche dei territori.

In questa direzione molto si è fatto negli ultimi anni, ma molto ancora si deve fare.

Ancora lunga è anche la strada da percorrere in vista della necessaria armonizzazione tra i regimi fiscali dei diversi Paesi europei. L'obiettivo è quello di porre a confronto il nostro sistema impositivo con quelli degli altri Paesi dell'UE, nella prospettiva di una possibile armonizzazione che consenta di realizzare una efficace ed equilibrata politica di sviluppo per l'agricoltura europea. Infatti, nonostante i tentativi di armonizzazione operati a livello comunitario, un confronto tra i sistemi fiscali europei risulta oggi ancora molto problematico, sia sotto il profilo dell'imposizione diretta (viste le diverse modalità di determinazione della base imponibile), sia soprattutto per ciò che concerne le imposte indirette, considerate anche le differenze riscontrabili nelle aliquote applicate.

Nell'ottica del mercato comune è, invece, essenziale uniformare le aliquote d'imposta fra i diversi Stati membri per favorire equi scambi dei prodotti agricoli nell'ambito dell'Unione e sui mercati internazionali.

Una politica fiscale correttamente programmata ed attuata può, dunque, condizionare in positivo il perseguimento degli obiettivi di sviluppo del settore agricolo, sia a livello nazionale che comunitario, ed è in questo senso che devono essere indirizzati gli interventi dei Governi nazionali e sovranazionali.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Agricoltura e fisco*, ISMEA, 2003.

AA.VV., *Annuario dell'agricoltura italiana*, Volume LXII 2008, ESI, Napoli, 2009.

AA.VV., *Effetti delle aliquote IVA nel settore agricolo*, ISMEA, 1998.

AA.VV., *Fisco e vino*, Agenzia delle Entrate, 2009.

AA.VV., *Il Commercio con l'Estero dei Prodotti Agroalimentari*, ESI, Napoli, 2009.

AA.VV., *Indagine sul settore vitivinicolo*, Ufficio Studi Mediobanca, 2010.

AA.VV., *L'agricoltura italiana conta*, INEA, 2009.

AA.VV., *La cooperazione transnazionale: uno sguardo all'esperienza europea*, INEA-Agriconsulting, 2007.

AA.VV., *La spesa pubblica in agricoltura. Un'analisi dei beneficiari*, INEA, Roma, 2009.

AA.VV., *Le buone prassi per lo sviluppo rurale. Una raccolta di iniziative esperienze e progetti di cooperazione tra territori*, INEA-Agriconsulting, Roma, 2009.

AA.VV., *Outlook dell'agroalimentare italiano*, ISMEA, 2008.

AA.VV., *Rapporto Annuale sulle tendenze del sistema agroalimentare italiano*, ISMEA, 2008.

AA.VV., *Rapporto nazionale sul settore vitivinicolo*, UNIONCAMERE, 2009.

AA.VV., *Rapporto sullo stato dell'agricoltura*, INEA, 2010.

AA.VV., *Vino da tavola. Report economico finanziario*, ISMEA, 2008.

AA.VV., *Wine marketing. Scenari, mercati internazionali e competitività del vino italiano*, Nomisma, 2008.

ADORNATO F., *L'agricoltura italiana dopo il referendum costituzionale*, in *Questione agraria*, n. 3, 2001.

AUGUGLIARO M., *Linee e tendenze del riavvicinamento delle legislazioni nazionale nell'Unione Europea in materia di imposte dirette*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle finanze*, 1, 2007.

BARILATTI G., *Contabilità e controllo di gestione della spesa pubblica. Strumenti, metodi e tecniche di informazione contabile*, Etaslibri, Milano, 1989.

BORRELLI I., RAIA S., *Il quadro competitivo nel mercato del vino di domani*, in *L'Informatore Agrario*, suppl. al n. 13, 2008.

BOSI P., *I tributi nell'economia italiana. Aspetti istituzionali e di politica economica*, Il Mulino, Bologna, 1994.

- BRIAMONTE L. - VACCARI S., *I finanziamenti e gli incentivi per il settore agricolo*, Roma, 2009.
- BUCKWELL A. - SOTTE F., *Coltivare l'Europa. Per una nuova politica agricola e rurale comune*, Liocorno Editori, Roma, 1997.
- CESARETTI G.P., GREEN R., MARIANI A., POMARICI E. (a cura di), *Il mercato del vino: tendenze strutturali e strategie dei concorrenti*, FrancoAngeli, Milano, 2006.
- CHEVET J-M., *Struttura e performance nel vecchio mondo: riflessioni a partire dal sistema cooperativo francese*, 2006.
- CODELUPPI V., *Il marketing e il nuovo consumatore*, in *MicroMacro Marketing*, n. 1, 2000.
- COLUSSI M., *Il vino nel mercato globale*, Studio condotto da GPF, Confagricoltura, Roma, 2008.
- COMMISSIONE EUROPEA, *Perspectives à moyen terme du secteur viti-vinicole 2015/2016*, 2009.
- DONO G. - GIOIA M., *Il nuovo regime fiscale agricolo: un'applicazione alle aziende rappresentative di un territorio dell'Italia centrale*, in *Rivista di Economia Agraria*, Anno LV, n. 3, 2000.
- EUROSTAT - EUROPEAN COMMISSION, *Taxation trends in the European Union*, 2010.
- FALCON G., *Il nuovo Titolo V della Parte seconda della Costituzione*, in *Le Regioni*, n. 1, 2001.

FINUOLA R. (a cura di), *La spesa pubblica in agricoltura*, INEA, Roma, 1995.

FRASCARELLI A., *L'OCM unica e la semplificazione della PAC*, Working paper, Coldiretti, 2008.

GAETA D., *Lo studio della domanda e delle strategie commerciali nel settore vitivinicolo: un tentativo di rassegna*, in *Contributo della scuola italiana al progresso delle scienze vitivinicole*, Accademia della Vite e del Vino, 2000.

GAETA D., *La riforma dell'OCM vino in cinque mosse*, Atti della giornata di studio *Riflessioni sulla nuova OCM vino*, Accademia dei Georgofili, Firenze, 2007.

GHELFI R., *Gli effetti della riforma fiscale in agricoltura: primi risultati e prospettive*, in *Atti del XXXVI Convegno di Studi SIDEA*, Milano, 1999.

GREEN R., RODRIGUEZ ZUNIGA M., SEABRA PINTO A., *Imprese del vino: un sistema in continua evoluzione*, in Cesaretti G.P., Green R., Mariani A., Pomarici E. (a cura di), *Il mercato del vino: tendenze strutturali e strategie dei concorrenti*, FrancoAngeli, Milano, 2006.

LANFRANCHI M., *La riforma della fiscalità in agricoltura e l'armonizzazione europea*, 2000.

LANFRANCHI M. - MARZULLO P., *Una politica fiscale per lo sviluppo dell'agricoltura*, in *Quaderni di Diritto, Economia e Finanza*, Messina, 1997.

LECHI F., *Considerazioni sull'attività di criteri e metodi utilizzati nell'imposizione fiscale diretta in agricoltura*, in *Aestimum*, 1998.

LECHI F., *Politica ed economia in agricoltura - Un'analisi metodologica delle scelte*", Etaslibri, Milano, 1993.

LUZZI CONTI S., *La riforma degli aiuti di stato*, Roma, 2009.

MARIANI A., POMARICI E., *Il mercato del vino, evoluzione e scenari futuri*, in *Le regole del vino*, Giuffrè Editore, Milano, 2008.

MONDA M. - VIGGIANI G., *Federalismo fiscale: quali implicazioni per l'agricoltura italiana*, Bollettino INEA, n. 6, 2009.

MONTAGNE E., COELHO A., *La réforme de l'organisation commune du marché du vin*, Parlamento europeo, 2006.

OIV (*Organizzazione Internazionale della Vite e del Vino*), *Presentazione aggiornamento statistico sulla vitivinicoltura mondiale*, 2009.

PARISI P. – PLANCHER M. – ZAMATTEO G., *La fiscalità in agricoltura*, 2004.

POMARICI E., *Il mercato mondiale del vino: scenario competitivo e dualismo tra vecchio e nuovo mondo*, in Ciaschini M., Socci C. (a cura

di), *Economia del vino. Tradizione e comunicazione*, FrancoAngeli, Milano, 2008.

POMARICI E. - SARDONE R., *L'OCM VINO. La difficile transizione verso una strategia di comparto*, Roma, 2009.

RODA' G., *Lavoro e previdenza in agricoltura*, Il sole 24 Ore, Milano, 1999.

SCOPPOLA M., *Le proposte dell'UE sull'allargamento ad est: quali implicazioni per le politiche agricole e di sviluppo rurale*, Roma, 2002.

SOTTE F. (a cura di), *La spesa agricola delle Regioni*, INEA, Roma, 2000.

STORTI D. - ZUMPARO C., *Le politiche comunitarie per lo sviluppo rurale. Il quadro degli interventi in Italia. Rapporto 2008/2009*, Roma, 2009.

TARANGIOLI S. - TRISORIO A., *Le misure per i giovani agricoltori nella politica di sviluppo rurale 2007-2013*, Roma, 2010.

TOSONI G.P., *Agricoltura e fisco*, Il Sole 24 Ore norme e tributi, Milano, 1997.