



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI *FEDERICO II*

Dipartimento di Economia e Politica Agraria

Tesi di Dottorato di Ricerca (XVIII Ciclo) in
Valorizzazione e Gestione delle Risorse Agro-forestali

Indirizzo in *Economia e Politica Agraria*

*L'impatto dell'imposizione
fiscale sulle imprese agricole
della Campania*

Coordinatore
Ch.mo Prof. Antonio Cioffi
Tutore
Ch.mo Prof. Carlo Cafiero

Dottorando
Dott. Francesco Saverio Sodano

DEDICA

Questo lavoro è dedicato al mio adorato figlio Stefano, che porto sempre nel mio cuore ed è per me quanto di più caro ho al mondo.

RINGRAZIAMENTI

Un particolare ringraziamento va al mio caro e vecchio (di studi) amico Antonio Antignani per l'eccellente materiale giuridico che mi ha messo a disposizione.

Ad Antonio Riccio e Anna Carfora esprimo la mia sincera riconoscenza per i preziosi dati catastali che sono riusciti a reperire.

Una speciale gratitudine mi sento di manifestare nei confronti di tutti coloro che lavorano e insegnano al Dipartimento di Economia e al Centro di Formazione di Portici, senza dimenticare né il Prof. Alessandro Piccolo, egregio docente, né tutte le persone che a vario titolo ho avuto modo di conoscere per la realizzazione di questa ricerca.

Ma il mio "Grazie!" più sentito non può che andare al carissimo Carlo Cafiero: una persona davvero speciale, che esprime notevoli qualità umane e professionali, ineguagliabile come docente e come amico.

SCHEMA RIASSUNTIVO DELLA RICERCA.....	1
Capitolo I INTRODUZIONE	2
<i>Premessa.</i>	2
<i>Gli effetti della politica fiscale.</i>	6
<i>L'uso del sistema catastale.</i>	13
<i>Il ruolo dell'Unione Europea.</i>	19
<i>Lo scopo e il metodo della ricerca.</i>	20
Capitolo II LO STATO DELL'ARTE DELLA NORMATIVA TRIBUTARIA IN AGRICOLTURA.....	23
<i>Definizione di imprenditore agricolo.</i>	23
<i>I redditi dei terreni agricoli.</i>	26
a) <i>Il reddito dominicale.</i>	27
b) <i>Il reddito agrario.</i>	31
<i>Il riordino del settore agricolo.</i>	36
<i>La riforma del sistema fiscale statale.</i>	38
Capitolo III IL SUSSIDIO IMPLICITO DATO ALL'AGRICOLTURA DAL MECCANISMO TRIBUTARIO AGEVOLATO	41
<i>Premessa metodologica.</i>	41
<i>Dati e metodi di analisi.</i>	45
<i>Procedimento generale.</i>	47
<i>L'imposta sul reddito delle persone fisiche.</i>	50
<i>L'imposta locale sui redditi.</i>	58
<i>L'imposta sul patrimonio netto delle imprese.</i>	60
<i>L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni.</i>	62
<i>L'imposta comunale sugli immobili.</i>	65
<i>L'imposta regionale sulle attività produttive.</i>	69
Capitolo IV CONCLUSIONI.....	73
<i>Risultati e commenti.</i>	73
<i>Il caso dell'Irpef.</i>	87
<i>Considerazioni finali.</i>	91
BIBLIOGRAFIA.....	102

SCHEMA RIASSUNTIVO DELLA RICERCA

La presente ricerca è focalizzata sul seguente punto:

- **Il sussidio virtuale dell'imposizione fiscale in agricoltura alle imprese campane.**

Lo studio di tale punto è essenziale allo studio dei seguenti argomenti strettamente interconnessi:

- Autonomia della politica tributaria nazionale;
- Caratteristiche del sistema tributario, ovvero
 - *Studio del sistema catastale per la determinazione dei redditi agricoli;*
 - *Studio delle agevolazioni ed esenzioni ai redditi agricoli;*
- La normativa tributaria in agricoltura;
- Il sussidio implicito dell'attuale sistema tributario al settore agricolo;
- La misurazione dei benefici perduti dal settore agricolo in caso di completa equiparazione tributaria agli altri settori.

Capitolo I

INTRODUZIONE

Premessa.

Per finanziare le spese necessarie al suo funzionamento lo Stato è da sempre chiamato ad imporre ai cittadini una serie di tributi. L'imposizione tributaria dovrebbe essere finalizzata esclusivamente a scopi di carattere fiscale.

Quando, invece, lo Stato si serve del sistema tributario per perseguire finalità di politica economica, influenzando i meccanismi ed i comportamenti dei soggetti economici, allora siamo di fronte ad un'attività che ha scopi extra-fiscali, i quali meritano un approfondimento e alcune precisazioni.

Innanzitutto, il sistema tributario, in coerenza con le finalità istituzionali di ogni Stato moderno, non può non perseguire finalità di redistribuzione del reddito.

Per varare un programma di spese volto a soddisfare apprezzabili esigenze di carattere sociale, si pone il problema di stabilire in quale modo, e a carico di chi, tale programma debba essere finanziato; a poco servirebbe un qualsiasi intervento dello Stato (o altro operatore pubblico), per

esempio in favore di un settore economico in crisi o in favore di classi sociali svantaggiate, se tale intervento fosse poi in larga parte finanziato – sia per le modalità strutturali del sistema tributario, sia per l'incapacità dell'amministrazione tributaria a colpire i settori più floridi o le classi con i redditi più elevati – proprio dai settori o dai soggetti destinatari dell'intervento stesso.

Questa esigenza comporta necessariamente che il sistema tributario risponda costantemente e puntualmente agli obiettivi di politica economica perseguiti dallo Stato (tale intendendosi l'insieme dei pubblici poteri, o settore pubblico, che perseguono finalità di interesse della collettività).

Gli obiettivi della politica economica in campo agricolo sono sanciti nella Carta costituzionale e nei vari trattati che vincolano gli Stati membri dell'Unione europea. Il settore agricolo è fatto oggetto di particolare attenzione da parte della politica comunitaria, nello specifico questa è rivolta a:

- *incrementare la produttività dell'agricoltura, sviluppando il progresso tecnico, assicurando lo sviluppo razionale della produzione agricola come pure un impiego migliore dei fattori di produzione, in particolare della manodopera;*
- *assicurare così un tenore di vita equo alla popolazione agricola, grazie in particolare al miglioramento del reddito individuale di coloro che lavorano nell'agricoltura.¹*

D'altra parte, la Costituzione italiana all'art. 53 così recita:

- *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*

Infatti, il principio giustificativo dell'imposizione tributaria deve essere quello della capacità contributiva dei soggetti obbligati, tale intendendosi la concreta attitudine a imputare le imposte in base ad univoche determinazioni della ricchezza.

Se poi si considera che lo Stato ha anche finalità redistributive, ciò significa che può operare delle disparità di trattamento se giustificate da fini di solidarietà sociale per consentire ai meno dotati di ridurre – *ceteris paribus* – lo svantaggio che essi hanno nei confronti dei soggetti più fortunati.

Il ruolo del sistema tributario nella politica di redistribuzione e di supporto all'agricoltura si manifesta specialmente quando vengono usate un tipo particolare di tributi, le imposte.

Le imposte (intese nel senso stretto del termine), a differenza delle tasse, sono tributi il cui prelievo è *acausale*, cioè esse sono versate per gli interessi generali della collettività e sono slegate da una qualsiasi controprestazione da parte

dell'ente impositore, sebbene debbano essere ancorate in modo imprescindibile al citato criterio della capacità contributiva dei soggetti che ne sono colpiti.

Sempre in tale ottica è centrale il ruolo delle cosiddette imposte dirette (ad es. l'Irpef), perché esse mirano a colpire una manifestazione immediata di capacità contributiva (reddito, patrimonio), mentre le imposte indirette (ad es. l'Iva) vanno a colpire una manifestazione indiretta – appunto – di detta capacità, quale si rivela in occasione di determinati fatti (scambio di beni, consumo, trasferimenti di ricchezza).

Altro aspetto rilevante di tale politica è il principio della progressività del sistema tributario. Per le finalità redistributive, un sistema dei tributi improntato al criterio della proporzionalità non sarebbe sufficiente: l'onere imposto ai più abbienti deve essere più che proporzionale all'aumentare delle ricchezze possedute, sia perché un prelievo strettamente proporzionale comporta in termini di utilità marginale un contributo di minore entità se rapportato ad un reddito maggiore, sia perché il principio di solidarietà si realizza più efficacemente imponendo ai più ricchi un prelievo maggiore per il soddisfacimento dei più poveri.

La configurazione del sistema tributario vigente in un dato momento rispecchia dunque il tipo di politica economica adottato. Infatti, le imposte, in quanto influenzano in modo disomogeneo le varie componenti del sistema

economico, fatalmente sono distorsive rispetto ad esse. Ad esempio, la determinazione (o la variazione) di un'imposta sul reddito globale degli individui ha necessariamente riflessi sulle variabili macroeconomiche, quali gli investimenti, il consumo, il risparmio, la produzione.

Nel campo che qui interessa, il sistema impositivo può agire come mezzo di politica agraria in due direzioni.

In primo luogo, può influenzare l'intero settore agricolo, a ragione delle sue peculiarità strutturali.

In secondo luogo, può agire sui particolari soggetti economici del settore agricolo, attraverso trattamenti discriminanti fra di essi, oppure mediante l'uso di strumenti come le agevolazioni, le riduzioni o le esenzioni.

Gli effetti della politica fiscale.

Gli effetti della politica fiscale nel settore agricolo sono dovuti essenzialmente alla peculiarità della struttura generale e dal livello delle imposte. In questo settore l'accertamento del reddito è legato principalmente alle risultanze catastali e ciò comporta una tassazione basata sul reddito normalmente² ottenibile dai terreni secondo la tecnica comune, piuttosto che basata sul reddito effettivo determinato contabilmente, come avviene per tutte le aziende non agricole. Si tratta, quindi di

un reddito medio forfetario che finisce per favorire le aziende più efficienti, cioè quelle al di sopra della media, rispetto a quelle inferiori alla media.

Un'altra esigenza di politica economica che va nella direzione di sostenere il settore agricolo, per fini di equità redistributiva di un settore da sempre ritenuto più fragile, è la non tassazione dei redditi di lavoro concessa agli agricoltori autonomi proprio dalla determinazione dei redditi basata sulle tariffe d'estimo: si tratta del reddito imputabile al lavoro prestato dall'imprenditore stesso; nel sistema catastale di determinazione dell'imponibile, tale reddito è escluso dal concetto di profitto d'impresa e, conseguentemente, viene esentato da qualsiasi imposizione³.

In passato l'adozione del sistema catastale per determinare il reddito da assoggettare all'imposta aveva diverse motivazioni:

1. Con tecnologia data e con stabilità di prezzi e costi, una base imponibile corretta è rappresentata dal valore del reddito di lungo periodo, prescindendo da eventuali temporanee fluttuazioni;
2. Si premiano quegli imprenditori con maggiore capacità innovativa, in quanto il maggior profitto rimane escluso dalla base imponibile (motivazione di politica economica);

3. Si semplificano gli adempimenti tributari per una categoria di contribuenti, ritenuti non capaci di tenere una contabilità corretta.

La riforma tributaria del 1974, che istituiva l'Irpef (oltre che l'Illor, l'Iva e altre imposte), abbandonò in linea di principio le prime due motivazioni e, nello spirito della legge delega, il sistema catastale doveva servire come surrogato della determinazione di un reddito effettivo; infatti, l'art. 2 della legge n. 825/1971 prevedeva la "determinazione dei redditi dominicali dei terreni, dei redditi agrari e dei redditi dei fabbricati sulla base delle tariffe di estimo catastale disciplinate in modo da assicurarne, nella possibile misura, l'aderenza ai redditi effettivi, salvo i casi tassativamente determinati, in cui la possibilità di divergenza e le caratteristiche economiche del reddito" avessero richiesto "l'accertamento diretto". In pratica, invece, si mantennero i vecchi estimi catastali - moltiplicati per un coefficiente unico nazionale modificato ogni due anni - per il calcolo della base imponibile delle nuove imposte sul reddito. Nel 1988 sono entrate in vigore le nuove tariffe d'estimo e dal 1994 sono stati reintrodotti i coefficienti di rivalutazione, attualmente fissati a 80 per cento della rendita catastale per il reddito dominicale e a 70 per cento per il reddito agrario.

In generale, la determinazione del reddito su base catastale non potrebbe essere definita un'agevolazione⁴ al settore

agricolo, se non per l'esclusione dalla base imponibile di quella parte del reddito imputabile al lavoro prestato dall'imprenditore nell'azienda. Infatti, il reddito determinato catastalmente potrebbe essere superiore a quello effettivamente percepito, come avviene certamente in caso di perdite: in tali casi vi sarebbe un aggravio e non un'agevolazione. Questo in teoria. Ma nei fatti, dati gli elementi generalmente riscontrati, i valori catastali sono talmente modesti da far ritenere inverosimile l'ipotesi di un aggravio per le imprese agricole, bensì siamo in presenza di un'agevolazione di fatto. Ciò è dovuto principalmente alla cronica arretratezza del nostro catasto, che generalmente non risponde alla realtà effettiva, evolutasi nel tempo.

In definitiva, tale modalità di determinazione del reddito agricolo mediante risultanze catastali sembra essere un trattamento di favore riservato alle aziende agricole rispetto alle altre aziende. E tale conclusione è valida maggiormente nei confronti degli imprenditori agricoli che conducono terreni in affitto (imprenditori non proprietari): infatti, a loro è imputabile solo il reddito agrario e non anche il reddito dominicale.

Per quanto riguarda, poi, gli effetti sui soggetti economici, la politica tributaria può operare discriminazioni quantitative e qualitative fra i redditi dei percettori.

Le discriminazioni quantitative riguardano i redditi di diverso ammontare ed operano attraverso la progressività delle aliquote, i livelli minimi di imponibile, le detrazioni e le deduzioni d'imposta e altri.

Le discriminazioni qualitative sono quelle che prevedono trattamenti diversi per differenti tipologie di redditi.

Anche qui il trattamento di favore che il legislatore riserva all'agricoltura è evidenziato, nel primo caso e solo per fare un esempio, dai redditi catastali, che essendo generalmente più bassi di quelli effettivi, risentono meno della progressività delle aliquote d'imposta.

Non tutte le imprese agricole sono soggette alla determinazione catastale del reddito. Le imprese agricole costituite sotto forma di società devono determinare il proprio reddito imponibile in base alla contrapposizione tra costi e ricavi determinati contabilmente. In campo agricolo, la determinazione dell'imponibile in base alle risultanze catastali rimane prerogativa degli imprenditori individuali e delle società semplici. In questo contesto, negli ultimi anni è dato riscontrare una tendenza per cui il trattamento tributario dell'impresa agricola sta progressivamente uniformandosi a quello delle imprese degli altri settori produttivi, in accordo con quanto avviene negli altri Paesi europei.

Allo stato attuale il sistema tributario punta a realizzare trattamenti diversificati usando quale discriminante la forma giuridica dell'impresa, piuttosto che la dimensione dell'impresa stessa. In effetti, nella generalità dei casi, forma giuridica (dall'imprenditore individuale alla società di capitali, passando per la società di persone e la società semplice) e dimensione dell'azienda si muovono di pari passo, ma non sempre è così perché esistono anche imprese individuali di grandi dimensioni.

Questo processo è tuttora in corso ed ha prodotto, tra l'altro, nel 1997 (legge n. 626/96, collegato alla legge finanziaria 1997) l'estensione dell'ordinario sistema di tassazione a bilancio alle società di persone operanti in agricoltura. Infatti, questa legge ha introdotto consistenti modifiche al regime impositivo delle imprese che operano in agricoltura. In particolare dal 1/1/1997 sono state assoggettate al "reddito di impresa" anche le società di persone di tipo commerciale costituite sotto forma di S.n.c. e S.a.s.

Il reddito imponibile di tali imprese deve quindi essere determinato in base alle risultanze del conto economico e non più su base catastale.

Alla luce delle ultime modifiche apportate nel 1997 i soggetti operanti in agricoltura possono essere classificati nel modo di seguito esposto.

Soggetti che rientrano nel campo di applicazione del “reddito d’impresa”:

- società per azioni,
- società in accomandita per azioni,
- società a responsabilità limitata,
- società cooperative,
- società di mutua assicurazione,
- enti pubblici o privati (associazioni non riconosciute, consorzi, ecc.) diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali,
- società in nome collettivo,
- società in accomandita semplice.

Soggetti che restano nel campo di applicazione del “reddito agrario”:

- imprese individuali,
- società semplici,
- enti pubblici o privati (associazioni non riconosciute, consorzi, ecc.) diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali.

È appena il caso di precisare che le c.d. società di capitali — s.p.a., s.r.l. e s.a.p.a. operanti in agricoltura — già da

tempo ricevono lo stesso trattamento fiscale di quelle operanti in qualsiasi altro settore dell'economia.

L'uso del sistema catastale.

Poiché il funzionamento dei moderni sistemi fiscali non può che basarsi sui criteri di efficienza ed equità, ciò comporta che l'onere tributario deve essere proporzionato alle effettive capacità contributive delle imprese agricole, con la conseguenza che l'ente impositore deve garantire la determinazione di un carico tributario equo, rispetto a quello sostenuto dalle imprese degli altri settori produttivi, e non distorsivo dell'allocazione delle risorse.

Nel settore agricolo vi è da sempre una notevole difficoltà ad utilizzare dei sistemi di tassazione oggettiva (cioè un sistema di tassazione basato sull'utilizzo di quanto scaturisce dalla tenuta di una ordinaria e puntuale rilevazione contabile analitica della contrapposizione tra costi e ricavi); unitamente alla volontà politica di esentare i redditi di lavoro autonomo (perché considerati di importo irrisorio rispetto ai corrispondenti redditi di altri settori dell'economia), ciò ha portato spesso ad utilizzare i valori *catastali* dei redditi dominicali e dei redditi agrari come base imponibile per la determinazione dell'imposizione tributaria sui redditi.

La struttura del prelievo tributario sui terreni agricoli si basa sul presupposto che la terra è considerata un fattore produttivo nei processi agricoli. Secondo il fisco, quindi, a causa della sua naturale fertilità, la terra può dar origine ad una produzione netta di natura agricola, cioè ad un reddito imponibile.

Tale reddito viene determinato convenzionalmente mediante il ricorso a stima su base catastale, secondo la quale ad ogni terreno è attribuito un "reddito medio ordinario", risultante dalla somma dei singoli fattori necessari a produrlo: è *medio* perché è calcolato su base pluriennale astraendo dalle variazioni congiunturali della coltivazione; è *ordinario* perché non si tiene conto delle tecniche agricole particolarmente progredite o arretrate relative alle singole zone o colture.

Questo reddito è soggetto a imposizione, indipendentemente dalla sua effettiva percezione, tranne casi particolari dovuti a circostanze transitorie e involontarie.

Ciò comporta un incentivo per quegli imprenditori agricoli che riescono ad ottenere redditi effettivi superiori a quelli normali, mentre penalizza quelli che sottoutilizzano le risorse disponibili ricavandone un reddito inferiore a quello conseguibile mediante un impegno normale.

Per gli imprenditori migliori ciò significa avere un'aliquota tributaria marginale nulla sullo scarto tra reddito effettivo e reddito normale, conseguentemente sono incentivati ad aumentare questa eccedenza producendo di più. Anche gli imprenditori peggiori sono stimolati ad aumentare il reddito prodotto, per abbassare l'incidenza marginale positiva dell'imposta effettiva.

L'effetto di incentivo dell'imposizione tributaria non sembra essere in contrasto con il principio del prelievo tributario, secondo il quale, infatti, il principio giustificativo dell'imposizione tributaria deve essere quello della capacità contributiva dei soggetti obbligati, tale intendendosi la concreta attitudine di pagare le imposte in base ad univoche manifestazioni di ricchezza.

A tal riguardo la Corte costituzionale, con decisione n. 16/1965, ha affermato: *“Quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la base della tassazione è data (e la capacità contributiva è rilevata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore ... ed è giusto che ciò avvenga perché l'imposta costituisce anche incentivo ad una congrua utilizzazione del bene e favorisce tra l'altro un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica ed un più ampio contributo al progresso materiale del Paese (art. 3 e 4 della Costituzione)”*.

In passato l'adozione dei valori catastali per l'imposizione fiscale era uno strumento che garantiva l'equità, perché venivano gravati i ceti possidenti, mentre veniva esentato il lavoro contadino; inoltre garantiva anche l'efficienza del fisco in agricoltura, in quanto l'opera di perequazione svolta dai tecnici del Catasto aveva portato alla determinazione di carichi fiscali omogenei.

Ora non sembra essere più così, perché il Catasto non appare in grado di rappresentare in modo completo e non distorto il moderno panorama agricolo, e quindi non sembra più idoneo a fornire dei dati che garantiscano l'equità e l'efficienza dell'imposizione tributaria in agricoltura.

Ciò è dovuto principalmente alle diverse strategie di crescita perseguite dalle imprese agricole, quali la diversificazione produttiva⁵, la pluriattività⁶, la destrutturazione⁷, che hanno reso superato il concetto di tipologie di imprese rappresentative di territori omogenei e, di conseguenza, anche quelli di imprese *ordinarie* e *rappresentative* utilizzati per la stima delle tariffe catastali.

Il livello e la distribuzione delle imposte nel settore agricolo risentono fortemente del sistema catastale, cioè di una struttura normativa che si è formata in tempi diversi a partire dall'unità d'Italia e che non ha mai avuto una sistemazione razionale.

Un abbozzo di riordino della fiscalità agricola si ebbe con la riforma tributaria del 1974, alla quale però sono succeduti una miriade di provvedimenti parziali che hanno prodotto una struttura normativa che presenta vistose incoerenze, la più lampante delle quali è la diversità di imposizione in base alla natura giuridica dell'impresa, di cui non si comprende appieno la motivazione.

Si è già avuto modo di precisare che la determinazione del reddito imponibile mediante le rilevazioni catastali avveniva in passato per una serie di motivi; in seguito si cercò di adottare la determinazione dell'imponibile sulla base dei redditi effettivi e di ricorrere solo in via eccezionale ai redditi catastali.

Poiché i valori attribuiti risultanti in Catasto non erano più considerati aderenti alla nuova realtà delle imprese agricole italiane, nonché fonte di sperequazioni territoriali, si decise di traghettare le imprese agricole verso la determinazione del reddito imponibile con le stesse modalità delle altre imprese, abbandonando progressivamente il ricorso allo strumento catastale.

Allo stato attuale, come già accennato, solo le imprese individuali rimangono ancorate alla tassazione su base catastale e ciò comporta per loro un vantaggio fiscale rispetto alle imprese societarie.

Infatti, secondo uno studio dell'INEA⁸ sulle imprese agricole della RICA-REA, nel 2001 la pressione tributaria (per quanto riguarda le imposte sul reddito e l'Irap, che sono i tributi più legati ai risultati economici dell'azienda) si attesta al **13,71** per cento per le società contro il **4,67** per cento per le imprese individuali.

L'enorme differenziale di pressione tributaria tra imprese individuali e società – ammontante a circa il 66 per cento nel primo caso (Irap inclusa) – rappresenta un incentivo a permanere nello status giuridico di impresa individuale anche per quelle imprese individuali particolarmente efficienti e in crescita tale da poter ambire ad adottare forme giuridiche e organizzative più complesse; del pari, per le società può essere questo un incentivo a trasformarsi in imprese individuali.

Comunque, questa disparità di trattamento tributario in base alla mera natura giuridica dell'impresa agricola non ha alcuna motivazione di tipo economico, perché non è certo la forma legale che è capace di descrivere il grado di redditività e di organizzazione di un'impresa agricola: siamo piuttosto in una fase di inerzia dell'attuale assetto normativo e di resistenze di *lobbies* politiche che rallentano o tentano di bloccare la transizione verso la perequazione rispetto agli altri settori economici; perequazione da effettuarsi eliminando quei privilegi tributari di cui le moderne imprese agricole

usufruiscono e che non possono più essere caricati sul resto della collettività.

Il ruolo dell'Unione Europea.

Attualmente nei singoli Paesi dell'Unione Europea la politica fiscale nell'area dell'imposizione diretta (imposte sul reddito) è ancora caratterizzata da una discreta autonomia decisionale, a differenza di quanto accade invece nell'imposizione indiretta (Imposta sul Valore Aggiunto e altre imposte indirette), in cui le deroghe all'Iva derivano dalla stessa politica comunitaria.

Infatti, come ribadisce la Commissione delle Comunità Europee⁹, "... le imposte sul reddito delle persone fisiche sono di esclusiva competenza degli Stati membri e il coordinamento all'interno dell'UE serve soltanto ad evitare discriminazioni a livello transfrontaliero o ad eliminare gli ostacoli all'esercizio delle quattro libertà" (libera circolazione di persone, beni, capitali e libera prestazione di servizi, *ndr*).

L'Unione europea, da sempre attenta alle problematiche agricole, con il Regolamento (CE) n. 79/65 del Consiglio ha istituito la Rete di Informazione Contabile Agricola (Rica), che coinvolge oltre 60.000 imprese agricole in tutti i Paesi dell'U.E., delle quali circa 16.000 in Italia.

La Rica è un sistema organizzato di rilevazione contabile, che mira alla constatazione annua dei redditi e all'analisi del funzionamento economico delle imprese agricole interessate. In Italia essa è sotto la responsabilità gestionale dell'Istituto Nazionale di Economia Agraria (Inea), che ha anche compiti di indirizzo metodologico.

Attraverso adeguati trattamenti, i dati della Rica, permettendo di conoscere gli elementi che influenzano le tecniche produttive e la struttura dei costi, diventano informazioni utili sia per la gestione aziendale delle imprese coinvolte, sia per la corretta impostazione delle scelte di politica agraria da parte degli organismi comunitari preposti.

I dati della Rica, forniti in forma anonima dall'Inea per scopi di ricerca, si sono rivelati particolarmente preziosi ai fini del presente lavoro. Tuttavia il livello di dettaglio e la numerosità del campione di dati a disposizione hanno parzialmente limitato gli obiettivi di questa ricerca, non permettendo di spingersi oltre a quanto viene qui presentato.

Lo scopo e il metodo della ricerca.

Nella prospettiva di un ulteriore allineamento del sistema impositivo in agricoltura a quello utilizzato nel resto del sistema economico, nasce l'esigenza di quantificare i nuovi

costi, cioè i minori sussidi, ovvero le maggiori imposte a cui saranno sottoposti gli imprenditori agricoli, all'interno del sistema economico.

In questa dissertazione si studieranno gli effetti in agricoltura di varie imposte e, in particolare, si valuteranno gli effetti della principale imposta sul reddito, l'Irpef, che ha i caratteri di imposta globale (si applica a tutti i redditi del soggetto globalmente considerato) e progressiva (viene applicata con aliquote crescenti al crescere dell'ammontare di reddito). In particolare, l'attenzione sarà posta sulla circostanza che la rilevazione catastale è ancora molto usata ai fini tributari per la determinazione del reddito imponibile delle imprese agricole diverse da quelle costituite in forma societaria.

Servendoci dei dati della Rica, l'intento è quello di arrivare a quantificare l'impatto complessivo che, attraverso le imposte (Irpef, Ilor, Irap, Ici, Iciap, imposta sul patrimonio netto) il governo nazionale implicitamente persegue nel sostenere le imprese del settore agricolo rispetto a quelle degli altri settori, nei quali le imprese sono generalmente soggette a imposizione *ordinaria*.

Il metodo usato è quello dell'indagine campionaria a partire dai dati della Rica, costituiti da un data-set di 3952 aziende della Campania, considerate negli anni che vanno dal 1989 al 2000.

Sono state utilizzate le voci contabili ritenute adeguate per quantificare puntualmente ogni singolo tributo secondo la normativa, che è cambiata spesso nell'arco temporale esaminato.

Nei paragrafi specifici di ogni tributo vi è la descrizione della procedura seguita e dei dati contabili utilizzati nell'elaborazione, svolta mediante gli applicativi per la creazione e la gestione dei database e dei fogli di calcolo elettronici, e confluita in decine di file tematici.

Capitolo II
LO STATO DELL'ARTE DELLA NORMATIVA
TRIBUTARIA IN AGRICOLTURA

Definizione di imprenditore agricolo.

Prima di parlare dello stato della normativa tributaria¹⁰ in agricoltura non si può non accennare alla definizione di *imprenditore agricolo* così come è contenuta nella cosiddetta "legge di orientamento" (D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228) che ha modificato profondamente l'articolo 2135 del Codice civile.

Tale norma rappresenta la disposizione principale di riferimento per ogni altra disposizione.

Secondo tale norma è imprenditore agricolo chi esercita l'attività di:

- coltivazione del fondo;
- silvicoltura;
- allevamento di animali;
- esercizio di attività connesse alle precedenti.

Per coltivazione del fondo, per silvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e 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 considerano “connesse” alle precedenti le attività, svolte dallo stesso 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; vi rientrano, inoltre, 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, comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale nonché le attività di agriturismo.

Le attività di trasformazione e simili possono avere ad oggetto anche prodotti acquistati da terzi, purché risultino prevalenti i prodotti propri. Al fine di verificare la prevalenza, occorre procedere al confronto in termini quantitativi fra i beni ottenuti dall'attività agricola principale ed i prodotti acquistati da terzi, fermo restando che i prodotti acquistati devono essere beni appartenenti allo stesso comparto

agronomico e della stessa specie (ad esempio, uva per produrre vino).

Infine, l'aspetto più innovativo di questa norma è dato dal ricondurre all'area dell'impresa agricola le attività dirette alla fornitura di servizi, a condizione che la maggior parte delle attrezzature impiegate per le prestazioni di servizi siano anche utilizzate normalmente nell'azienda agricola.

Vengono considerate attività agricole anche le seguenti:

- attività di acquacoltura e connesse attività di prelievo, sia in acque dolci, sia in acque salmastre, sempre che i redditi che ne derivano siano prevalenti rispetto a quelli di altre attività economiche non agricole svolte dallo stesso soggetto;
- attività di coltivazione dei funghi (funghicoltura);
- attività ortoflorovivaistica, a condizione che le piante o i fiori vengano coltivati fino ad ottenere un incremento qualitativo o quantitativo;
- attività cinotecnica¹¹.

Il D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 ha introdotto la figura di imprenditore agricolo professionale (IAP), definito come colui che:

- ha conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) 17 maggio 1999, n. 1257/1999¹²;
- dedica alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50 per cento del proprio tempo di lavoro complessivo;
- ricava dalle attività medesime almeno il 50 per cento del proprio reddito globale da lavoro.

All'imprenditore agricolo professionale quale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

I redditi dei terreni agricoli.

I redditi dei terreni agricoli rientrano nella categoria dei redditi fondiari di cui agli articoli da 25 a 43 del nuovo Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni). Essi si classificano in:

- *Reddito Dominicale*, che va imputato al proprietario del terreno ovvero al soggetto che possiede un diritto reale su di esso;
- *Reddito Agrario*, che va imputato al soggetto che esercita l'impresa agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile.

a) Il reddito dominicale.

Il reddito dominicale è costituito dalla parte dominicale, ovvero quella attribuibile al proprietario del fondo, del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività dirette alla:

- coltivazione del terreno;
- silvicoltura;
- allevamento di animali;
- manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dall'attività agricola principale ed elencati in apposito decreto ministeriale.

Ai fini della determinazione del reddito dominicale, quindi, non si fa riferimento a quanto effettivamente percepito, bensì ad un valore stimato catastalmente sulla base

dell'estensione del terreno, della zona in cui si trova e della coltura praticata, valore che si considera comunque prodotto per il solo fatto di essere il possessore del terreno.

Il reddito dominicale viene imputato, nella misura riportata dal certificato catastale, a chi risulta titolare di uno dei seguenti diritti:

- proprietà;
- enfiteusi;
- superficie;
- usufrutto;
- uso;
- oneri reali (ad esempio, livelli, censi, colonie perpetue).

Non producono, invece, reddito dominicale né reddito agrario:

- i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani (ad esempio, giardini privati);
- i terreni destinati a pubblici servizi gratuiti (ad esempio, parchi pubblici, aree di parcheggio);
- i terreni che costituiscono beni strumentali di imprese;
- i terreni affittati per uso non agricolo (ad esempio, per una cava o una miniera).

Il calcolo si basa sulle tariffe d'estimo, stabilite dalla legge catastale¹³, che indicano, per ciascun Comune, il reddito dominicale medio ordinario per ogni ettaro di terreno, espresso in moneta legale, stabilito dall'amministrazione del Catasto e dei Servizi tecnici erariali.

Deve, a questo punto, rilevarsi che le modificazioni derivanti dalla prima revisione del catasto terreni del 1939, disposta con decreto ministeriale 13 dicembre 1979 (Revisione generale degli estimi dei terreni), hanno acquistato effetto a decorrere dal 1° gennaio 1988, in virtù dell'art. 4 del decreto-legge 4 agosto 1987, n. 326 (Disposizioni urgenti per la revisione delle aliquote dell'imposta sugli spettacoli per i settori sportivo e cinematografico, per assicurare la continuità della riscossione delle imposte dirette e dell'attività di alcuni uffici finanziari, per il rilascio dello scontrino fiscale, nonché norme per il differimento di termini in materia tributaria), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 3 ottobre 1987, n. 403, e che una ulteriore revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo, della qualificazione, della classificazione e del classamento dei terreni e dei relativi criteri è prevista dall'art. 3, comma 154, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), come modificato dall'art. 26, comma 1, della legge 18 febbraio 1999, n. 28 (Disposizioni in materia tributaria, di funzionamento

dell'Amministrazione finanziaria e di revisione generale del catasto).

Per le superfici adibite a colture prodotte in serra o alla funghicoltura, se manca la corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, il reddito dominicale viene determinato mediante l'applicazione della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia.

La variazione non temporanea della coltura con un'altra di qualità superiore o inferiore provoca conseguentemente e rispettivamente anche l'aumento o la diminuzione del reddito dominicale.

Tale circostanza va obbligatoriamente denunciata dal contribuente entro il 31 gennaio dell'anno successivo in cui si è verificata all'Agenzia del Territorio competente (che svolge i servizi del soppresso Ufficio del Catasto), che procederà a rideterminare il nuovo reddito dominicale spettante.

Il reddito dominicale viene considerato pari al 30 per cento nel caso in cui il fondo rustico non sia stato coltivato per un'intera annata agraria.

Infine, si considera inesistente il reddito dominicale nel caso di una perdita per eventi naturali (ad esempio, l'autocombustione o un fulmine) – non derivanti da atti dolosi o colposi – di almeno il 30 per cento del prodotto ordinario del fondo rustico.

b) Il reddito agrario.

Il reddito agrario esprime la redditività media derivante dall'esercizio di attività agricole nei limiti della potenzialità del terreno. Esso è determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite dalla legge catastale per ciascuna coltivazione e deve essere rapportato al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione della produzione impiegati dal soggetto che esercita l'attività agricola.

Questo è il punto più delicato del fisco in agricoltura; infatti, è l'unico caso in cui il reddito derivante da un'attività d'impresa viene determinato e tassato sulla base delle risultanze catastali, senza tener conto del reddito effettivo o della eventuale perdita d'esercizio.

Ovviamente, come già accennato, tutto ciò non vale per le società di capitali, gli enti commerciali, le cooperative, le società di mutua assicurazione e le società di persone diverse dalle società semplici, perché esse devono determinare il reddito derivante dall'esercizio di attività agricole in base alle ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa.

Il reddito agrario deve essere dichiarato da quei contribuenti che esercitano su un fondo un'attività agricola di coltivazione, di silvicoltura o di allevamento, a prescindere dal titolo giuridico che li lega al fondo, che può essere un

diritto di proprietà, un altro diritto reale, oppure la conduzione in base a un contratto di affitto.

Nei casi di conduzione associata del fondo (ad esempio, la mezzadria, la colonia parziaria e la soccida), il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza, tenendo conto anche della percentuale di partecipazione e del periodo di durata del contratto.

Nel regime tributario speciale in agricoltura la qualificazione del reddito come agrario dipende esclusivamente dall'attività svolta. Infatti, titolare del reddito agrario è colui che esercita l'impresa agricola, svolgendo un'attività che deve essere diretta:

- alla coltivazione del fondo;
- alla silvicoltura;
- all'allevamento degli animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno;
- alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti

prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e nei limiti della potenzialità del terreno, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali (si tratta delle cosiddette "attività connesse").

Non rientrano tra le attività agricole gli allevamenti di animali del tutto indipendenti dallo sfruttamento della terra.

Non producono reddito agrario i terreni che non producono reddito dominicale (v. *supra*), né le attività dirette allo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e acque interne.

Il reddito agrario è determinato in base alle tariffe d'estimo catastale, cioè la determinazione del reddito è di tipo forfetario, per ogni qualità e classe di coltura, e tiene conto dell'ammontare delle spese di conservazione del capitale, nonché dei costi di produzione, tra i quali sono compresi i compensi di lavoro intellettuale e manuale, e i contributi assicurativi a carico del datore di lavoro.

Ai fini del calcolo del reddito agrario, il capitale di esercizio e il lavoro di organizzazione devono essere impiegati nei limiti delle potenzialità del terreno; qualora tali limiti vengano superati, il reddito relativo all'eccedenza è tassato

non sulla base delle tariffe d'estimo catastale, bensì nel suo effettivo ammontare secondo le ordinarie regole stabilite per i redditi d'impresa.

La legge finanziaria per il 2004 si è adeguata alle prescrizioni contenute nella legge di orientamento che ha modificato l'articolo 2135 del codice civile, ampliando la gamma delle attività considerate agricole per connessione, facendo riferimento al criterio di "prevalenza" e abbandonando la nozione di "esercizio normale dell'agricoltura".

Inoltre essa ha disciplinato il trattamento fiscale di alcune attività che eccedono il limiti del reddito agrario. È stato previsto che per:

- le attività dirette alla produzione di vegetali, il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente;
- le attività connesse, il reddito eccedente è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini Iva, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15 per cento;
- le attività dirette alla fornitura di servizi, il reddito eccedente è determinato applicando

all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini Iva, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25 per cento.

Il reddito agrario si considera inesistente e quindi non viene tassato, quando si verifica una delle seguenti condizioni:

- mancate coltivazioni;
- perdite per eventi naturali di almeno il 30 per cento del prodotto ordinario.

Un discorso particolare merita il reddito derivante dall'allevamento di animali che eccede il limite stabilito (allevamento con mangimi ottenuti *per almeno un quarto* dal terreno).

In questo caso il reddito eccedente il reddito agrario viene considerato reddito d'impresa, che può essere determinato:

- forfetariamente¹⁴, cioè attribuendo a ciascun capo (allevato con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno) un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile al medesimo capo, quindi moltiplicando il predetto valore per

un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi¹⁵;

- in modo ordinario, secondo le risultanze delle scritture contabili (tale scelta va espressa, altrimenti si applica la modalità forfetaria).

Si precisa che tutte le citate modalità di calcolo del reddito eccedente il reddito agrario non vanno applicate ai soggetti che non producono mai reddito agrario, cioè le società di capitali, gli enti commerciali¹⁶, le cooperative, le società di mutua assicurazione e le società di persone diverse dalle società semplici. Tali soggetti, infatti, producono sempre e interamente solo reddito d'impresa, determinato sulla base di costi, ricavi e rimanenze effettivi.

Il riordino del settore agricolo.

La legge 7 marzo 2003, n. 38, ha dato la delega al Governo per il riordino del settore agricolo.

In particolare la legge delega riguarda:

- la modernizzazione dei settori agricolo, della pesca, dell'acquacoltura, agroalimentare, dell'alimentazione e delle foreste;
- la produzione agricola e agroalimentare con metodo biologico;

- la promozione e lo sviluppo delle imprese agricole e zootecniche biologiche.

In generale, i decreti attuativi, che dovranno essere emanati in base a quanto disposto dalla legge delega, sono diretti a:

- favorire lo sviluppo della forma societaria nei settori dell'agricoltura, della pesca, e dell'acquacoltura;
- rivedere la normativa in materia di organizzazioni e accordi interprofessionali, contratti di coltivazione e vendita;
- prevedere l'adozione di appositi regimi di forfezione degli imponibili e delle imposte, nonché di una disciplina tributaria che agevoli la costituzione di adeguate unità produttive, favorendo l'accorpamento e disincentivando il frazionamento fondiario;
- semplificare, anche utilizzando le notizie iscritte nel registro delle imprese e nel repertorio delle notizie economiche e amministrative (REA), gli adempimenti contabili e amministrativi a carico delle imprese agricole;
- favorire l'insediamento e la permanenza dei giovani in agricoltura anche attraverso l'adozione di

una disciplina tributaria e previdenziale adeguata;

- rivedere la normativa per il supporto dello sviluppo dell'occupazione nel settore agricolo, anche per incentivare l'emersione dell'economia irregolare e sommersa.

La riforma del sistema fiscale statale.

Secondo la legge delega 7 aprile 2003, n. 80 è previsto un profondo riassetto del sistema tributario, che dovrebbe ridurre il numero delle attuali imposte e basarsi solo su cinque principali tributi¹⁷:

- 1) **L'imposta sul reddito (IRE)** delle persone fisiche e degli enti non commerciali, con una riduzione delle aliquote rispetto a quelle attuali, un sistema di deduzioni che diminuiscono al crescere del reddito per assicurare la progressività del prelievo, un'aliquota unica per la tassazione dei proventi finanziari;
- 2) **L'imposta sul reddito delle società (IRES)**, incentrata sull'applicazione di un'aliquota unica del 33%, prevede, tra l'altro, la possibilità per i gruppi societari di optare per un regime di consolidamento fiscale nazionale e internazionale, la neutralità fiscale per le plusvalenze sulle cessioni di quote, l'introduzione di un si-

stema sostitutivo della DIT (dual income tax)¹⁸ per evitare la sottocapitalizzazione delle imprese, l'estensione della disciplina delle CFC (società controllate estere) anche alle società collegate;

- 3) **L'imposta sul valore aggiunto (IVA)**, che sarà razionalizzata soprattutto per quanto riguarda la progressiva eliminazione delle ipotesi di indetraibilità, i regimi speciali, la semplificazione degli adempimenti;
- 4) **L'imposta sui servizi**, quale nuova forma di tassazione che dovrebbe unificare e razionalizzare le varie forme minori di prelievo oggi esistenti (imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali, imposta di bollo, tassa sulle concessioni governative, tassa sui contratti di borsa, ecc.);
- 5) **Le accise**, che saranno anch'esse riformulate per una migliore armonizzazione con le direttive comunitarie in materia di imposte di fabbricazione e con l'Iva.

La riforma prevede anche la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

La legge delega prevede un'attuazione modulare della riforma del sistema fiscale, disponendo che la legge finanziaria apporti le modifiche al regime di imposizione personale e quelle relative alla progressiva eliminazione dell'Irap che comportano effetti finanziari e definisca la

copertura degli eventuali ulteriori oneri derivanti dai decreti legislativi di attuazione.

Con questa riforma la politica nazionale intende conseguire gli obiettivi di rilanciare lo sviluppo e la crescita dell'economia, attraverso la sensibile riduzione della pressione fiscale e la semplificazione dell'imposizione mediante pochi tributi con ampie basi imponibili e basse aliquote d'imposta.

Ovviamente, tutto ciò passa anche attraverso il contenimento della spesa pubblica, l'aumento della spesa per investimenti e una dura lotta al fenomeno dell'evasione fiscale.

Il processo è già iniziato, con l'Ires che è già operativa, e l'obiettivo è ambizioso, ma il governo sembra intenzionato a proseguire su questa strada, con il risanamento dei conti pubblici e le riforme strutturali della spesa pubblica, fiducioso che in tal modo si accresce la competitività dei soggetti del sistema economico e, con essa, la crescita economica della nazione.

Capitolo III
IL SUSSIDIO IMPLICITO DATO ALL'AGRICOLTURA
DAL MECCANISMO TRIBUTARIO AGEVOLATO

Premessa metodologica.

Poiché la ricerca vuole svelare il sussidio accordato alle imprese agricole mediante il risparmio d'imposta garantito dal regime tributario di favore, si rende necessario il confronto tra una misura delle imposte complessive effettivamente pagate e una qualche stima dell'ammontare di tributi che le imprese agricole sarebbero tenute a pagare qualora non fossero soggette ad alcun trattamento di favore.

Per quanto riguarda l'ammontare di imposte effettivamente pagate dagli agricoltori, non avendo, per ovvii motivi, la possibilità di accesso ai dati individuali delle dichiarazioni dei redditi, si è optato per l'utilizzo dei dati resi disponibili dalla Rete di Informazione Contabile.

La Rica presenta, infatti, tra le voci di costo, due voci nelle quali sono registrate le imposte pagate dagli agricoltori nell'esercizio d'impresa, e in particolare:

- GEN_TASSE, che comprende tutte le imposte e tasse concernenti l'azienda (IRAP, ecc.), sono escluse quelle che colpiscono i beni fondiari e la manodopera, l'IVA, le imposte personali dell'imprenditore (IRPEF, ecc.);
- FOND_TASSE, che comprende l'ammontare delle imposte sui terreni e sui fabbricati aziendali in proprietà (ICI, ecc.).

La somma di queste due voci dovrebbe rappresentare il totale delle imposte pagate da ogni singola impresa considerata, al netto dell'Iva (per la quale mancano i dati) e l'Irpef, la quale è oggetto di una specifica e diversa elaborazione.

Per questo motivo, la disamina riguarda i seguenti tributi:

- IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche);
- ILOR (Imposta locale sui redditi);
- Imposta Patrimoniale (Imposta sul patrimonio netto delle imprese);
- ICIAP (Imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni);
- ICI (Imposta comunale sugli immobili);
- IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive).

L'arco di tempo preso a riferimento tiene conto dei periodi in cui le varie imposte sono state in vigore.

L'Irpef è stata istituita nel 1974 ed è tuttora in vigore.

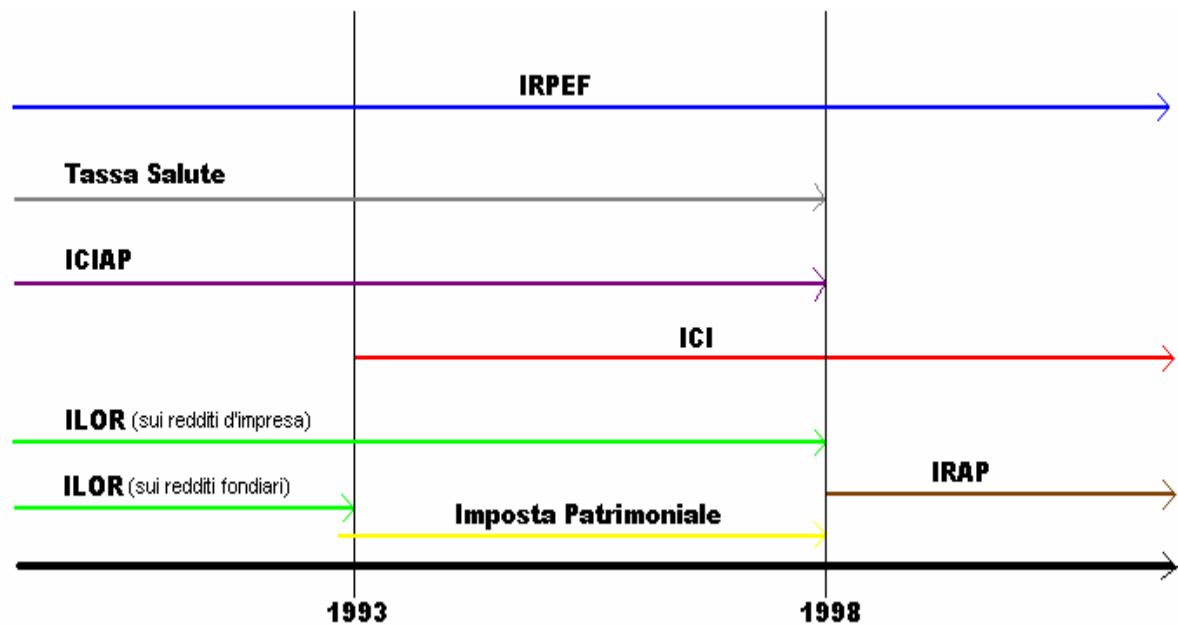
L'Ilor sui redditi fondiari è rimasta in vigore fino al 1993, quando è stata rimpiazzata dall'Ici, tuttora vigente.

L'Irap è nata nel 1998 ed è andata a sostituire molteplici tributi, fino ad allora vigenti, cioè:

- l'Ilor sui redditi d'impresa, risalente al 1974;
- l'imposta patrimoniale, nata nel 1992;
- l'Iciap, nata nel 1989.

Una trattazione più completa dei vari tributi sarà fatta nei paragrafi dedicati ad ognuno di loro (v. *infra*).

Figura 1: Tributi esaminati e periodo di vigenza



Lo schema che viene seguito consiste nella simulazione del calcolo di queste diverse imposte sulle aziende agricole del campione attraverso i dati contabili della Rica.

Si considera l'ipotesi di tassazione in base al regime *ordinario*, cioè le imprese agricole del campione vengono trattate senza particolari benefici riconosciuti al settore agricolo per far in modo da poter pervenire a quantificare l'aiuto finanziario virtuale (ovvero il sussidio implicito) di cui godono.

Dati e metodi di analisi.

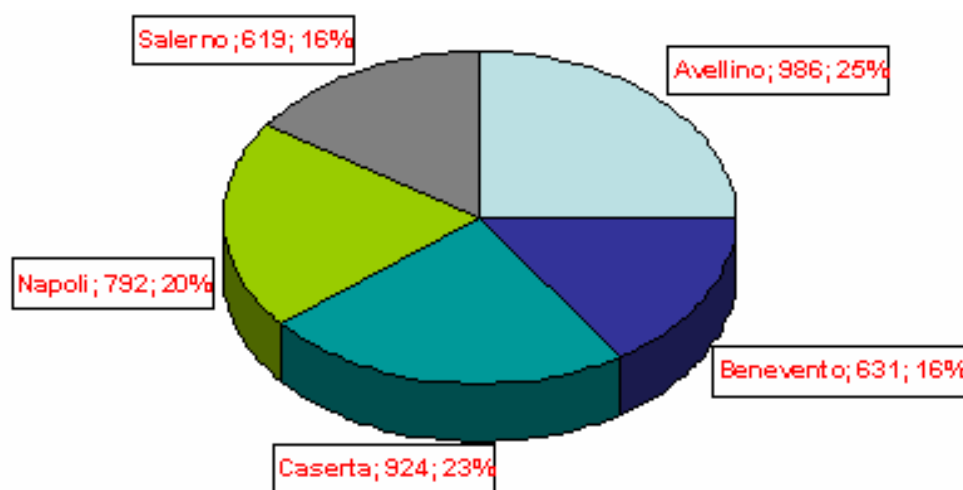
Per cercare di quantificare il sussidio implicitamente accordato (cioè il risparmio d'imposta altrimenti dovuto) alle imprese agricole attraverso gli svariati benefici concessi, non ultimo il particolare sistema di pagare le imposte su un reddito forfetario risultante dai certificati catastali anziché pagarle sul reddito effettivo, si è proceduto nel seguente modo:

1. è stato utilizzato un campione rappresentativo delle aziende presenti nella banca dati RICA Italia dell'INEA dal 1989 al 2000, così composto:

Anno	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
N°Aziende	643	716	421	378	322	203	231	306	334	207	157	34
di cui persone fisiche	643	715	420	376	321	201	228	303	331	206	157	34

2. le aziende esaminate sono tutte ubicate nella regione Campania;

Figura 2: Composizione del campione di aziende per provincia, numero di osservazioni, percentuale



3. le aziende considerate sono quasi tutte caratterizzate dall'essere giuridicamente delle persone fisiche, ovvero imprese individuali;
4. si è proceduto quindi a calcolare i tributi dovuti utilizzando i dati sul reddito effettivo, così come dichiarati nei questionari RICA;
5. infine, sono stati comparati i risultati così ottenuti con l'ammontare dei tributi effettivamente pagati così come presente nella citata banca dati Rica e, per quanto riguarda l'Irpef, con l'ammontare stimato in base ai dati su OTE (orientamento tecnico-economico)¹⁹ e comune di ubicazione dell'azienda, pervenendo a quantificare il sussidio implicito a

tutto l'aggregato delle aziende considerate e, mediamente, a ogni singola azienda.

Procedimento generale.

Il campione dei dati aziendali è stato suddiviso per anno solare dal 1989 al 2000, per ognuno dei quali sono stati calcolati, in sequenza:

1. l'imposta lorda, quantificata tenendo conto delle aliquote d'imposta vigenti;
2. le eventuali detrazioni dall'imposta o deduzioni dall'imponibile;
3. l'imposta netta, ottenuta per differenza tra i precedenti punti 1 e 2;
4. la differenza tra l'importo dell'imposta netta simulata (ottenuta al precedente punto 3) e l'importo delle imposte pagate effettivamente²⁰;
5. è stato calcolato il sussidio (o agevolazione) al settore agricolo implicito in tale meccanismo tributario, ottenuto dal rapporto percentuale tra la sommatoria delle differenze di cui al punto 4 e la sommatoria dei redditi netti.

Per ognuno dei suddetti periodi è stato calcolato il sussidio implicito con le stesse modalità di cui al precedente punto 5.

In alcuni casi, come per il calcolo dell'Irpef e dell'Ici, è stato necessario procedere prima alla stima dei redditi catastali.

I redditi catastali scaturiscono dalle tariffe di reddito dominicale e di reddito agrario per ogni ettaro di terreno. Tali tariffe sono differenziate per classi (decrescenti in valore) e dipendono dal tipo di coltura praticata, oltre che dal comune in cui è situato il fondo agricolo.

Pertanto, per stimare il reddito dominicale e agrario di ogni azienda mediante i dati Rica disponibili, si è proceduto dapprima ad individuare il tipo di coltura con le informazioni ricavabili dall'OTE a due cifre; quindi, è stata adottata la coltura catastale corrispondente (o simile), prevista nel database delle tariffe d'estimo ufficiali, suddivise per comune.

Le classi catastali considerate sono state tre, attribuite in base al criterio della giacitura²¹ della coltura sul terreno: alla coltura in giacitura pianeggiante è stata assegnata la prima classe, alla coltura in giacitura acclive la seconda classe, infine, alla coltura in giacitura molto acclive la terza classe.

Infine, sono stati utilizzati i dati riguardanti la superficie utilizzata, la superficie totale e la superficie in proprietà, al fine di distinguere l'esatta quota di reddito dominicale e di reddito agrario imputabile ad ogni azienda; infatti, i presupposti dei due redditi sono diversi, in quanto il reddito dominicale è di spettanza del proprietario, e il reddito agrario è attribuito all'utilizzatore del fondo.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche nasce con il D.P.R. n. 597 del 1973 ed in seguito è stata sistemata nel Testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917/1986).

È un'imposta personale progressiva per scaglioni, che ha sostituito la vecchia imposta complementare (alla quale è simile), l'imposta di ricchezza mobile e le imposte fondiari²², pur mantenendo lo schema di divisione dei redditi secondo i vecchi criteri.

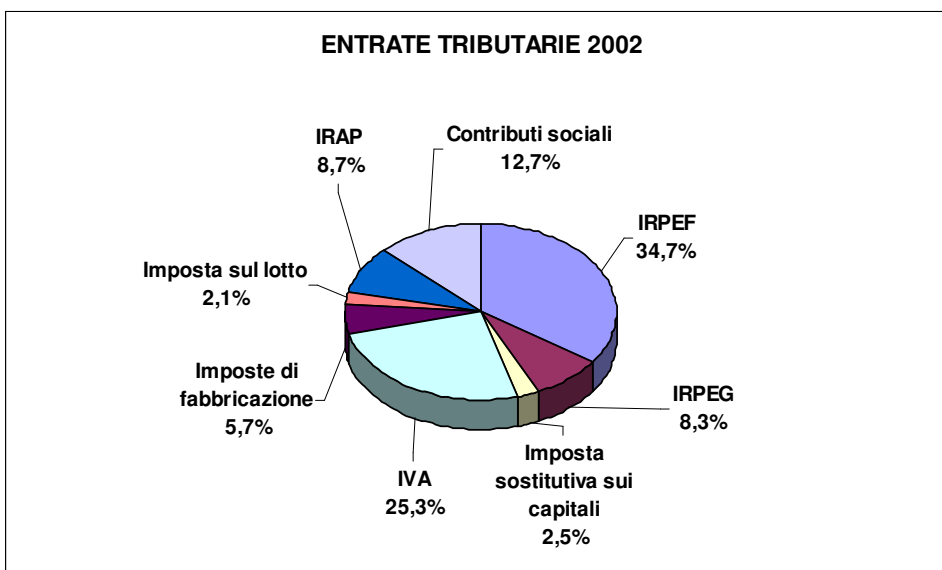
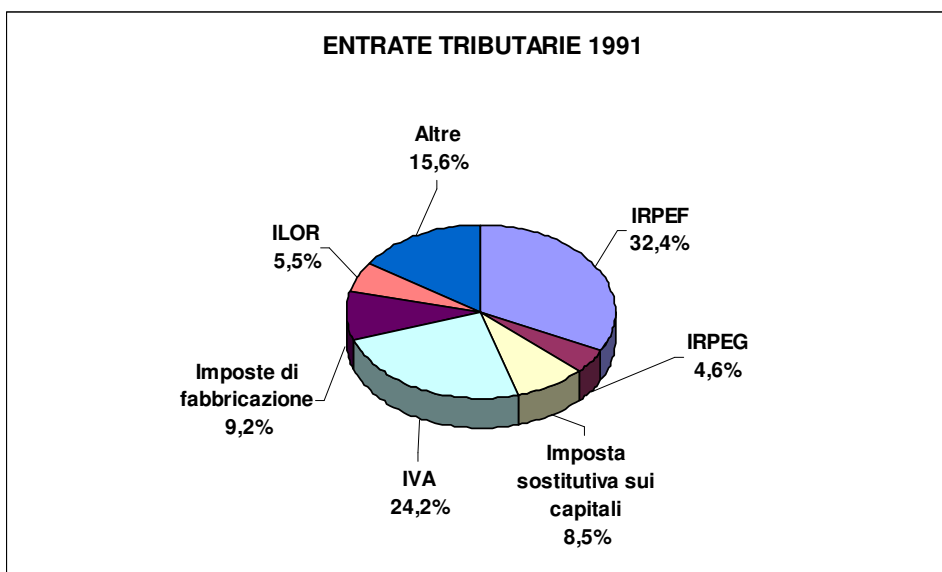
Essa occupa un posto di rilievo nel sistema tributario nazionale, perché, come in tutte le economie avanzate, è la principale fonte di gettito erariale ed ha, inoltre, una funzione di redistribuzione del reddito; infatti, colpisce l'imponibile determinato dalla somma di tutti i redditi di qualsiasi provenienza (redditi fondiari, da lavoro, di capitale, d'impresa, ecc.), percepiti da un determinato soggetto.

A differenza di altre imposte, essa riesce a descrivere la complessiva capacità reddituale dei soggetti, anche se costoro posseggono redditi di natura eterogenea, in tal modo evitando discriminazioni nel trattamento fiscale.

Inoltre, l'Irpef può essere differenziata tenendo conto delle caratteristiche socio-economiche dei soggetti mediante

le deduzioni dalla base imponibile e le detrazioni d'imposta (es. oneri per carichi di famiglia, spese sanitarie, ecc.).

Figura 1 e 2: Composizione delle entrate tributarie del 1991 e del 2002



Fonte: Ministero dell'Economia.

Il meccanismo di applicazione dell'imposta è caratterizzato dalla progressività per scaglioni.

Ciò significa che la base imponibile è suddivisa in scaglioni crescenti e l'aliquota marginale applicata su uno scaglione è superiore a quella applicata sullo scaglione precedente.

Nei nostri calcoli sono state tralasciate le deduzioni e le detrazioni (derivanti da oneri che permettono una riduzione dell'imponibile o dell'imposta, quali le spese sanitarie, i carichi di famiglia, ecc.) eventualmente spettanti, perché i dati disponibili non permettevano di conoscerle; l'unica eccezione riguarda le detrazioni per impresa, che è stato possibile calcolare in quanto esse sono legate al reddito dichiarato.

Per gli stessi motivi, è stato, altresì, impossibile conoscere eventuali altri redditi di natura diversa da quella agraria, che potevano essere inclusi nell'imponibile complessivo per fotografare meglio la situazione contributiva di ogni singolo imprenditore.

Una possibile critica ai nostri risultati, infatti, potrebbe essere quella per cui i redditi catastali sui quali calcolare l'Irpef nella realtà si vanno ad aggiungere ad altri redditi percepiti dalla persona fisica, e quindi sarebbero soggetti ad

aliquote più alte di quelle da noi considerate. Per questo motivo, secondo questa argomentazione, noi avremmo sovrastimato l'effettivo sussidio.

La critica è corretta nella misura in cui effettivamente noi abbiamo operato come se gli imprenditori agricoli considerati non avessero altri redditi. A parziale attenuazione dei possibili limiti appena evidenziati, c'è da considerare che tale scenario vale sia per il calcolo dell'imposta teorica stimata con l'indicatore del reddito netto aziendale, sia per il calcolo dell'imposta effettiva stimata tramite il reddito di tipo catastale.

Peraltro, nel nostro campione Rica sono presenti, come previsto dal Regolamento (CEE) 79/65 e successive modifiche, solamente aziende agricole definite "commerciali", cioè aziende la cui dimensione è tale da fornire all'agricoltore un'attività economica principale e un livello di reddito sufficiente per il sostentamento dell'agricoltore e della sua famiglia. Questo diminuisce, pur se non elimina del tutto, la probabilità che l'imprenditore agricolo abbia anche altre fonti cospicue di reddito, assoggettabile all'Irpef, diverse da quelle derivanti dall'occuparsi dell'azienda agraria in modo professionale e a tempo pieno.

Per il calcolo dell'Irpef si è dovuto adottare un procedimento parzialmente diverso rispetto a quello seguito per il

calcolo degli altri tributi. In particolare, in questo caso ha previsto:

1. la simulazione dell'imposta teoricamente dovuta in base al Reddito Netto (RN)²³ rilevato dalla Rica, che scaturisce dalle risultanze del bilancio contabile dell'esercizio.
2. il calcolo dell'imposta che sarebbe stata effettivamente dovuta in base al Reddito Dominicale e al Reddito Agrario (rivalutati, rispettivamente, dell'80 e 70 per cento, a decorrere dal 1997), entrambi stimati con buona approssimazione tenendo conto delle tariffe catastali comunali applicate ai dati colturali di ogni singola azienda considerata.
3. infine, l'effettuazione del raffronto tra i risultati dei punti 1 e 2, pervenendo a quantificare il risparmio d'imposta.

La quasi totalità delle aziende campionate sono giuridicamente persone fisiche, perciò soggette all'Irpef, non all'Irpeg²⁴.

Il citato Testo unico delle imposte sui redditi al titolo I prescrive le modalità di determinazione dell'Irpef.

Secondo tale normativa, il calcolo prende in considerazione il reddito complessivo, al quale si applicano le vigenti

aliquote distinte per scaglioni di reddito, talché viene assicurata la progressività dell'imposta.

Tale specifica disposizione è stata modificata e aggiornata con cadenza quasi annuale.

Le aliquote e gli scaglioni di reddito vigenti negli anni presi in considerazione per i nostri dati, che vanno dall'anno d'imposta 1989 al 2000, sono riportate nelle tabelle che seguono.

IRPEF in vigore dal 1° gennaio 1989 al 31 dicembre 1989²⁵

Scaglioni di reddito		Aliquota percentuale
Fino a Lire	6.000.000	10
	12.000.000	22
	30.000.000	26
	60.000.000	33
	150.000.000	40
	300.000.000	45
Oltre Lire	300.000.000	50

IRPEF in vigore dal 1° gennaio 1990 al 31 dicembre 1990²⁶

Scaglioni di reddito		Aliquota percentuale
Fino a Lire	6.400.000	10
	12.700.000	22
	31.800.000	26
	63.700.000	33
	159.100.000	40
	318.300.000	45
Oltre Lire	318.300.000	50

IRPEF in vigore dal 1° gennaio 1991 al 31 dicembre 1991²⁷

Scaglioni di reddito		Aliquota percentuale
Fino a Lire	6.800.000	10
	13.500.000	22
	33.700.000	26
	67.600.000	33
	168.800.000	40
	337.700.000	45
Oltre Lire	337.700.000	50

IRPEF in vigore dal 1° gennaio 1992 al 31 dicembre 1997²⁸

Scaglioni di reddito		Aliquota percentuale
Fino a Lire	7.200.000	10
	14.400.000	22
	30.000.000	27
	60.000.000	34
	150.000.000	41
Oltre Lire	300.000.000	46
	300.000.000	51

IRPEF in vigore dal 1° gennaio 1998 al 31 dicembre 1999

Scaglioni di reddito		Aliquota erariale	Addizionale regionale²⁹	Aliquota totale
Fino a Lire	15.000.000	18,5	0,5	19
	30.000.000	26,5	0,5	27
	60.000.000	33,5	0,5	34
	135.000.000	39,5	0,5	40
Oltre Lire	135.000.000	45,5	0,5	46

IRPEF in vigore dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2000³⁰

Scaglioni di reddito		Aliquota erariale	Addizionale regionale³¹	Aliquota totale
Fino a Lire	20.000.000	18,5	0,9	19,4
	30.000.000	25,5	0,9	26,4
	60.000.000	33,5	0,9	34,4
	135.000.000	39,5	0,9	40,4
Oltre Lire	135.000.000	45,5	0,9	46,4

L'imposta locale sui redditi.

L'imposta locale sui redditi fu introdotta nel sistema tributario dal D.P.R. n. 599 del 1973 ed in seguito anch'essa, come l'Irpef, ebbe la sua sistemazione nel Testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917/1986).

Essa era nata come imposta diretta "locale", perché aveva lo scopo di attribuire il gettito della quota di Ilor applicata sui redditi fondiari agli enti locali nel cui territorio si trovavano gli immobili tassati. In realtà, ciò non avvenne mai e il suo gettito fu incamerato dalle casse dello Stato³².

Con riguardo ai soggetti colpiti, l'Ilor interessava sia le persone fisiche sia le persone giuridiche, mentre oggetto di questo tributo erano sia i redditi fondiari sia i redditi d'impresa³³.

Nel 1993 l'introduzione dell'Ici abolì l'Ilor sui redditi fondiari, mentre l'Ilor sui redditi d'impresa rimase ancora in vigore fino a tutto il 1997 e fu abolita solo a partire dal 1998, quando fu sostituita dall'Irap.

L'Ilor era un'imposta proporzionale che prevedeva un'aliquota del 16,2 per cento sul reddito imponibile.

La base imponibile era rappresentata dalla somma di tutti i redditi, così come accadeva ai fini del calcolo dell'Irpef, con l'eccezione dei redditi da lavoro.

Nei confronti delle persone fisiche l'art. 120 del testo unico citato prevedeva una deduzione dal reddito agrario e dal reddito d'impresa di una quota pari al 50 per cento del rispettivo ammontare e comunque non inferiore a lire 7 milioni né superiore a lire 14 milioni³⁴, a condizione che il contribuente prestasse la sua opera direttamente e prevalentemente nell'impresa.

Successivamente³⁵ i limiti della deduzione furono elevati, rispettivamente, a 8 e a 16 milioni di lire, con riferimento ai redditi prodotti a partire dal 1° gennaio 1992.

Inoltre, dal 1991 la legge³⁶ esclude da questa imposta i redditi d'impresa derivanti dall'esercizio di attività commerciali svolte da soggetti diversi dalle persone giuridiche, organizzate prevalentemente con il lavoro proprio e dei familiari, a condizione che il numero complessivo delle persone addette (esclusi gli apprendisti fino ad un massimo di tre), compreso il titolare, non fosse superiore a tre.

Al fine di considerare accuratamente anche questo tipo di esenzione, nella nostra analisi è stato fatto ricorso alle informazioni racchiuse nei dati Rica, dalle quali si poteva desumere il numero degli addetti, compresi i familiari collaboratori in modo stabile e non occasionale³⁷.

L'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

L'imposta sul patrimonio netto delle imprese fu istituita dal decreto legge n. 394 del 1992³⁸ e doveva avere carattere temporaneo, ma fu continuamente prorogata fino all'abolizione ad opera del decreto istitutivo dell'Irap³⁹.

L'imposta patrimoniale riguardava i soggetti economici⁴⁰ titolari di reddito d'impresa ai sensi della legge tributaria (art. 51 e seguenti del D.P.R. n. 917/1986).

In linea di massima, l'imposta patrimoniale non interessava il settore agricolo, se non per un numero limitato di soggetti, cioè quelli che dichiaravano un reddito fiscale d'impresa.

Tali soggetti erano, anche se operavano in agricoltura:

- Le società di capitali;
- Le società di persone che eccedevano i limiti fissati dall'art. 29 (allora vigente) del T.U.I.R.;
- Le imprese esercenti attività di agriturismo;
- Le imprese di allevamento eccedenti i limiti dell'art. 29 citato.

Nel nostro procedimento prendiamo in esame il calcolo dell'imposta così come era previsto durante la sua vigenza.

L'imposta patrimoniale si calcolava mediante l'applicazione dell'aliquota del 7,5 per mille sul patrimonio netto⁴¹ così come risultava dal bilancio alla data di chiusura dell'esercizio annuale.

L'imposta patrimoniale non era dovuta se il relativo ammontare non superava l'importo di lire centomila.

L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni.

L'Iciap fu istituita dal decreto legge 2 marzo 1989, n. 66 (convertito, con modificazioni, nella legge 24 aprile 1989, n. 144) ed, essendo un tributo locale, era destinata alle casse del comune in cui era ubicato l'insediamento produttivo dell'azienda.

Oggetto dell'imposta era l'esercizio di imprese, di arti e di professioni, come inteso agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

L'imposta era dovuta per anni solari, con riferimento alla situazione esistente al primo gennaio di ciascun anno; il possesso del numero di partita Iva a tale data comportava la presunzione di esercizio dell'attività.

La normativa prevedeva l'obbligo di presentare la relativa dichiarazione al Comune nel quale era esercitata l'attività entro il 30 giugno di ogni anno; entro la stessa data doveva essere eseguito il corrispondente versamento dell'imposta dovuta.

Le imprese agricole erano quasi tutte escluse dall'applicazione dell'Iciap.

Vi erano assoggettate solamente quelle imprese agricole che esercitavano l'attività di commercializzazione di prodotti

agricoli e zootecnici al di fuori del fondo in locali aperti al pubblico o in aree mercatali attrezzate.

L'imposta è stata abolita a decorrere dal 1° gennaio 1998 dal decreto istitutivo dell'Irap.

Nella tabella allegata al citato decreto legge l'imposta era dovuta nella misura di base, variante in funzione della classe di superficie e del settore di attività di appartenenza individuati, rispettivamente, con riferimento alla superficie dell'insediamento produttivo ed alla tipologia d'impresa in esso esercitata.

Tale misura di base, così individuata, era:

- dimezzata, se il reddito di impresa non era superiore a lire 12 milioni;
- raddoppiata, se detto reddito era superiore a lire 50 milioni.

La superficie utilizzata per la produzione era calcolata nel seguente modo:

- per intero, quella strutturata come locale od area attrezzata coperta;
- in ragione del 10 per cento, quella strutturata come area attrezzata.

Nel nostro calcolo, essendo l'insediamento produttivo rappresentato dal terreno su cui si esercita l'attività agricola, l'imposta è stata quantificata con riferimento al 10 per cento della SAU.

TABELLA DELLE MISURE ANNUE DELL'IMPOSTA COMUNALE PER L'ESERCIZIO DI IMPRESE E DI ARTI E PROFESSIONI (IN LIRE)							
SETTORI DI ATTIVITÀ	CLASSI DI SUPERFICIE						
	fino a 25 mq	fino a 50 mq	fino a 100 mq	fino a 200 mq	fino a 400 mq	fino a 4.000 mq	fino a 10.000 mq
I) Di agricoltura, foreste, caccia e pesca; di produzioni di beni da parte di imprese artigiane iscritte nel relativo albo	135.000	210.000	315.000	480.000	657.000	1.050.000	1.800.000
Oltre 10.000 mq. si formano classi di 10.000 mq. L'imposta base di ogni classe, così formata, è pari a quella della classe precedente maggiorata di Lit. 750.000							

L'imposta comunale sugli immobili.

L'Ici è stata istituita dal decreto legislativo n. 504 del 1992, il quale ha previsto che tale nuova imposta va applicata a partire dal 1° gennaio 1993.

La nuova imposta ha preso il posto dell'Ilor sui redditi fondiari, che è stata abolita contestualmente.

Essa colpisce tutti gli immobili, anche i terreni agricoli, posseduti a titolo di proprietà o di usufrutto; il relativo gettito è incamerato dal Comune nel quale sono situati gli immobili.

Sono esclusi dall'imposta i terreni agricoli situati in zone montane e i terreni incolti (se non sono aree edificabili).

La base imponibile dell'imposta è costituita dal valore catastale del terreno, che viene determinato moltiplicando per 75 il reddito dominicale risultante in catasto.

Dal 1° gennaio 1997, per ottenere il valore catastale del terreno, il reddito dominicale deve essere prima rivalutato del 25 per cento e poi moltiplicato per 75.

È appena il caso di ricordare che il reddito dominicale deriva dall'applicazione delle tariffe d'estimo delle colture praticate sul terreno, approvate con decreto ministeriale del 7 febbraio 1984 e che interessano il biennio 1978-1979.

Questa base imponibile viene ridotta per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli; pertanto la base imponibile utilizzata per la tassazione è determinata nel suo ammontare secondo il seguente schema:

Valore catastale dei terreni	Base imponibile
Fino a lire 50.000.000	0
Da lire 50.000.001 a lire 120.000.000	30%
Da lire 120.000.001 a lire 200.000.000	50%
Da lire 200.000.001 a lire 250.000.000	75%
Oltre lire 250.000.000	100%

In effetti, lo scaglione di imponibile di ammontare fino a lire 50 milioni viene azzerato, riducendosi in un'esenzione dall'imposta.

L'imposta viene determinata in base all'aliquota annualmente stabilita da ogni Comune nella misura compresa tra il 4 per mille e il 7 per mille della base imponibile; in altri termini, per i terreni agricoli, ciò corrisponde ad un'imposta dovuta, che è compresa tra il 37,5 e il 65,6 per cento del

reddito dominicale. In generale, l'Ici è eccessivamente gravosa, se commisurata al reddito catastale.

La simulazione del beneficio ricevuto dalle aziende del campione della Rica dal meccanismo fiscale dell'Ici è stata più complicata rispetto a quanto accaduto per le altre imposte considerate.

In pratica, si è proceduto nel calcolo desumendo il valore catastale dei terreni in proprietà delle aziende dai seguenti indicatori:

- tipo di coltura praticata, desunta dall'OTE a due cifre;
- superficie in proprietà (in ettari);
- comune in cui ha sede l'attività;
- tariffe d'estimo per quel comune, distinte in tre classi catastali.

Solo successivamente si è potuto procedere con il calcolo dell'imposta ordinariamente⁴² dovuta, tenendo conto delle diverse aliquote d'imposta deliberate dagli svariati Comuni negli anni considerati, tramite una paziente ricerca nella banca dati informativa dell'Anci (associazione nazionale dei comuni italiani) per ogni singolo ente.

Ovviamente non sono stati esclusi dal calcolo i terreni agricoli situati in zona montana e i terreni incolti, così come

prevede la normativa generale in tema di Ici, perché questo è un beneficio concesso solo al settore agricolo, che non ha rilevanza ai fini della presente ricerca.

L'imposta regionale sulle attività produttive.

Con effetto dal 1° gennaio 1998 il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, ha istituito l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap).

Tale imposta ha assorbito una serie di tributi, che, pertanto, sono aboliti a decorrere dalla stessa data di vigenza dell'Irap; essi sono:

1. l'imposta locale sui redditi (Ilor) d'impresa;
2. l'imposta sul patrimonio netto delle imprese;
3. l'imposta comunale sull'esercizio di imprese, arti e professioni (Iciap);
4. il contributo al servizio sanitario nazionale (c.d. tassa sulla salute);
5. la tassa di concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita Iva.

La normativa in materia di Irap prevede un'aliquota ridotta per le imprese agricole, che però in futuro deve convergere man mano verso l'aliquota ordinaria, uniformandosi così alla tassazione vigente nei confronti delle imprese degli altri settori economici.

Il presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività di produzione o scambio di beni, nonché di prestazione di servizi.

In generale, per le imprese non agricole la base imponibile è data dalla differenza tra le voci classificabili nel valore della produzione come definito nello schema di bilancio del codice civile e le voci classificabili nel costo della produzione dello stesso schema; dal costo della produzione è necessario escludere il costo del personale dipendente, le perdite su crediti e gli interessi eventualmente compresi all'interno dei canoni di leasing.

Anche i soggetti non obbligati alla redazione del bilancio previsto dal codice civile (quindi s.n.c., s.a.s. e imprese individuali) dovranno comunque riclassificare i propri costi e i propri ricavi in detto schema per determinare l'imponibile Irap.

Per i produttori agricoli la base imponibile si determina come differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti effettuati per la produzione come risultano da quanto dichiarato nella dichiarazione Iva.

È possibile scegliere di determinare l'imponibile come previsto per le imprese commerciali.

I produttori agricoli esonerati dall'Iva sono altresì esclusi anche dall'Irap.

La regola generale, quindi, prevede che la base imponibile dell'Irap è data dal valore della produzione netta, che è pari alla differenza fra i ricavi ed i costi di produzione,

esclusi quelli relativi al personale dipendente; si deducono anche gli ammortamenti.

Il nostro calcolo prende in considerazione il valore dei dati Rica che va sotto il nome di PN⁴³ (Produzione Netta), che si ottiene sottraendo alla PLV⁴⁴ (Produzione Lorda Vendibile) il VA⁴⁵ (Valore Aggiunto).

Per gli anni considerati nella simulazione è applicata l'ordinaria aliquota d'imposta, pari al 4,25 per cento.

Si rammenta che originariamente l'aliquota d'imposta per il settore agricolo era fissata all'1,9 per cento per gli anni 1998 e 1999, al 2,3 per cento per il 2000 e doveva convergere man mano fino a raggiungere l'aliquota ordinaria del 4,25 per cento nel 2004; invece, le continue deroghe normative hanno finora mantenuto l'aliquota all'1,9 per cento.

L'Irap è nata dalla riforma della finanza locale, che ha anche istituito l'addizionale regionale all'Irpef.

Fin dalla sua introduzione l'Irap ha suscitato notevoli critiche da parte del mondo imprenditoriale, perché colpisce anche le imprese in perdita e sottopone a tassazione il reddito al lordo del costo del personale ed degli interessi passivi.

Pertanto il governo, a seguito dei rilievi della Corte di giustizia dell'Unione europea, si è impegnato ad abolirla progressivamente, ma poiché si tratta di un'imposta con

gettito elevato, pone problemi di copertura; essa, infatti, è attribuita interamente alle Regioni, che la usano quasi totalmente per finanziare la spesa sanitaria.

Capitolo IV

CONCLUSIONI

Risultati e commenti.

Una serie di grafici illustra i risultati ottenuti dall'indagine condotta sul campione di aziende campane per un totale di 3952 osservazioni nell'arco di tempo dal 1989 al 2000.

Nella figura 1 è rappresentata l'evoluzione del reddito aziendale. Si può notare che esso è andato aumentando raggiungendo il punto di massimo nel 1995; in seguito esso diminuisce assestandosi su valori più bassi (il valore dell'anno 2000 non risulta molto attendibile, perché scaturisce da un numero limitato di osservazioni).

In effetti, il reddito aziendale è influenzato dai prezzi agricoli alla produzione, che dal 1996 al 2000 sono andati calando costantemente.

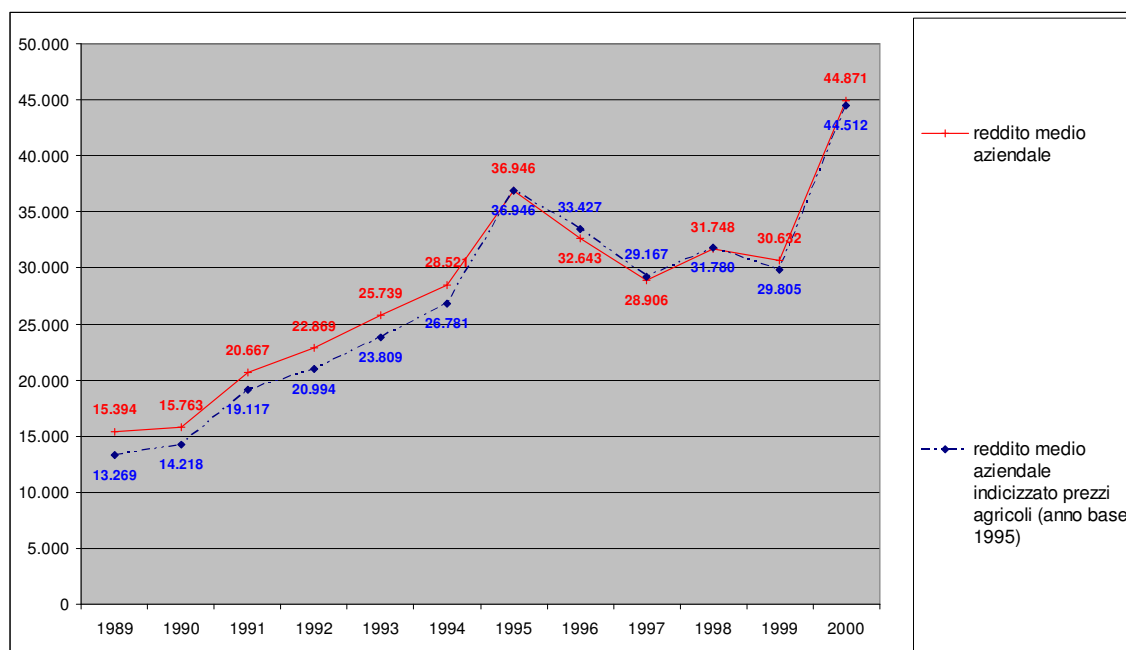
L'indice dei prezzi dei prodotti venduti dagli agricoltori nel periodo considerato è descritto nella tabella seguente; il picco si raggiunge nell'anno 1996 ed il calo è più vistoso negli

anni 1999 e 2000, nei quali i prezzi sono addirittura inferiori ai valori del 1995.

anno	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
indice prezzi	86,2	90,2	92,5	91,8	92,5	93,9	100	102,4	100,9	100,1	97,3	99,2

Fonte: ISTAT.

Figura 1: Il reddito aziendale medio nel periodo 1989-2000 (in migliaia di lire)



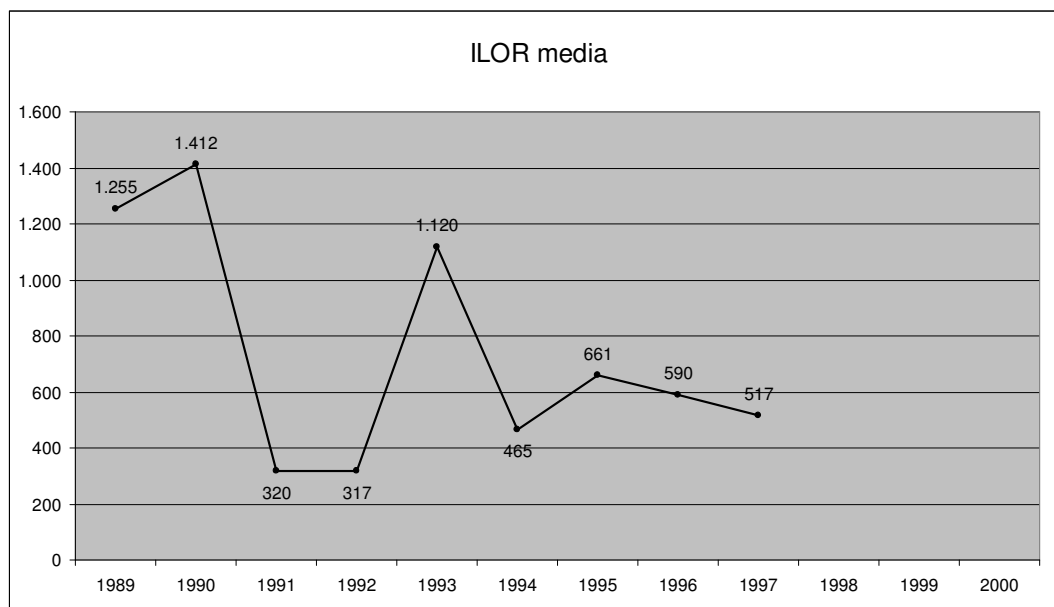
La figura 2 descrive l'Ilor mediamente dovuta da ogni azienda in base alle nostre simulazioni. Essa è interamente

attribuibile all'imposta applicata sul reddito di bilancio; infatti, il calcolo operato sui singoli redditi catastali dei terreni ha dato sempre un risultato pari a zero, perché l'imponibile catastale è molto inferiore alle deduzioni previste.

Si può notare un calo repentino dell'entità dell'imposta dovuta negli anni 1991-1992, causato dalle modifiche alla normativa tributaria che introduceva l'esenzione per le imprese con meno di quattro addetti.

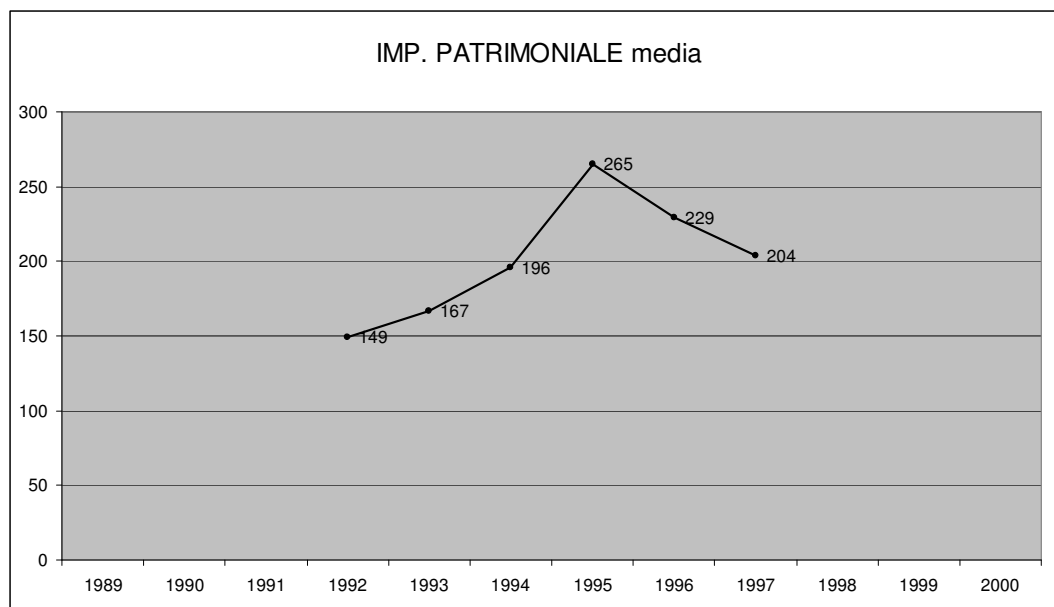
L'apparente anomalia del dato dell'anno 1993 è dovuta alla presenza nel campione di tre aziende con reddito altissimo che, da sole, contribuiscono all'80 per cento del totale dell'Ilor calcolata.

Figura 2: Ilor media (in migliaia di lire)



In figura 3 è descritta l'incidenza virtuale dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, che non presenta significative differenze nel periodo (molto breve, per la verità) in cui è rimasta in vigore.

Figura 3: Imposta patrimoniale media (in migliaia di lire)



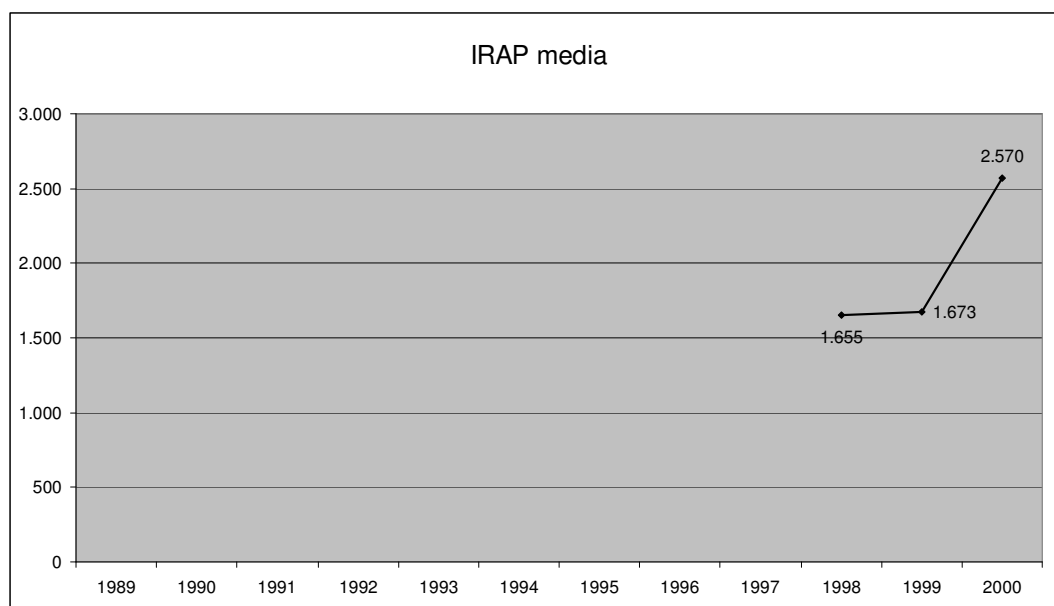
Un discorso particolare merita l'Irap (rappresentata in figura 4), perché è l'imposta che non solo teoricamente, ma anche effettivamente è stata destinata ad incidere pesantemente sulle aziende agricole.

L'Irap ha sostituito una serie di tributi che pesavano in modo trascurabile sulle aziende agricole, le quali ora sono soggette ad essa in misura notevole, di poco attenuata dalle aliquote ridotte previste per l'agricoltura.

Nella figura, infatti, si nota che l'Irap pro capite ha un valore che mediamente è il più alto tra tutti i tributi analizzati.

Lo studio sugli effetti dell'Irap, però, è limitato al triennio 1998-2000 a causa della mancanza di dati completi e più aggiornati, che non ha permesso di spingere l'analisi su un campione più numeroso e recente.

Figura 4: Irap media (in migliaia di lire)

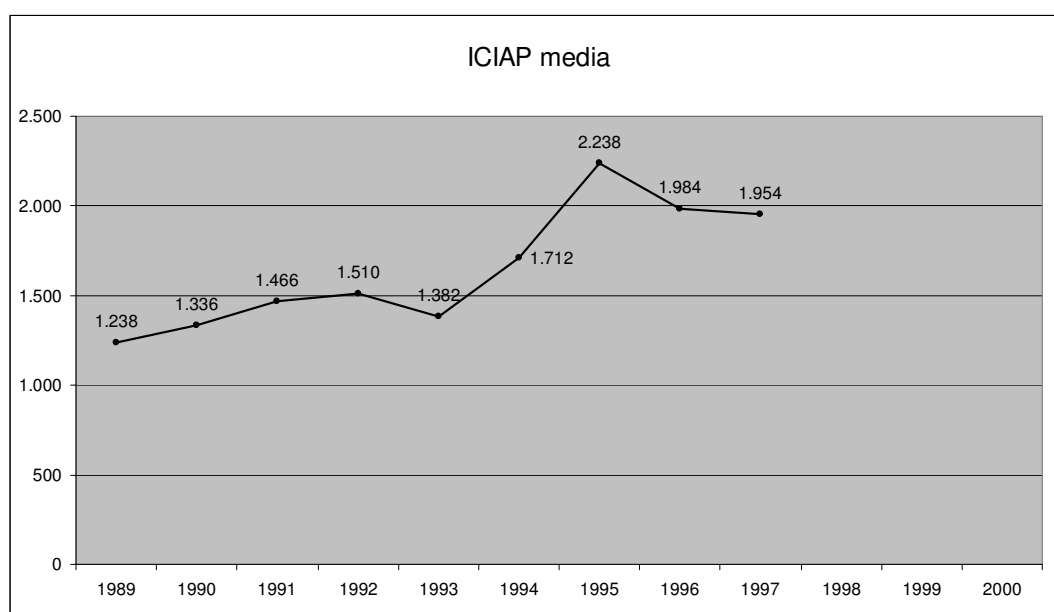


Nella figura 5 è rappresentata l'Iciap teoricamente dovuta dalle aziende agricole.

L'andamento risultante riflette sostanzialmente l'andamento del reddito, anche se questa imposta è calcolata per classi di superficie utilizzata.

C'è da concludere, quindi, che generalmente dimensioni della terra coltivata ed entità del reddito prodotto vanno di pari passo.

Figura 5: Iciap media (in migliaia di lire)

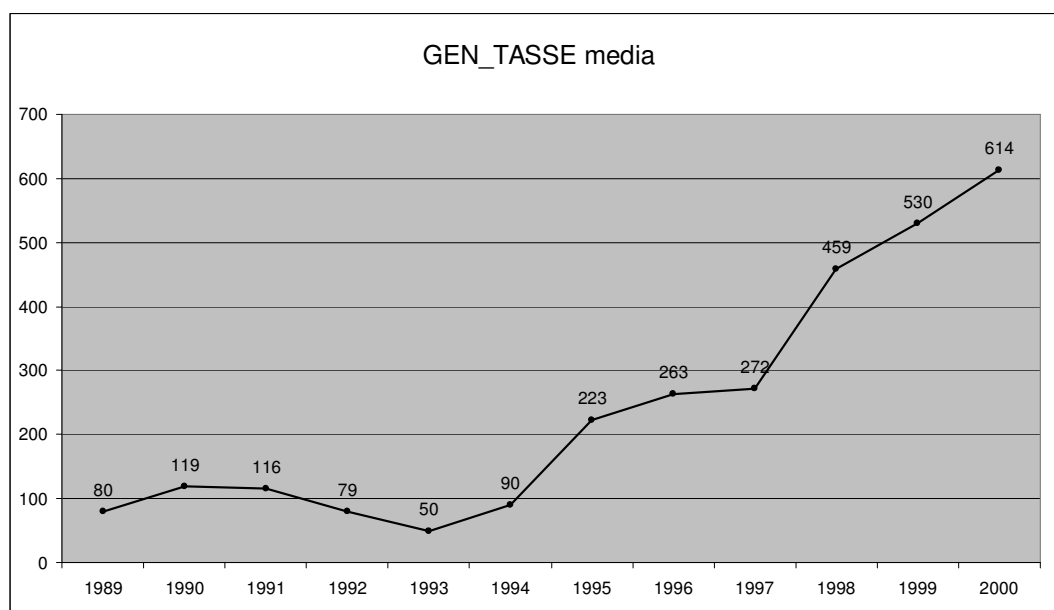


La figura 6 registra pedissequamente i valori della voce della Rica denominata "Gen_tasse", cioè le imposte aziendali effettivamente pagate.

L'andamento di questa voce è quasi costantemente crescente negli anni considerati, anche se essa potrebbe risentire del grado di accuratezza nella rilevazione dei dati all'origine.

Essa rappresenta il termine di paragone di tutte le imposte esaminate sopra.

Figura 6: "Gen_tasse" media (in migliaia di lire)



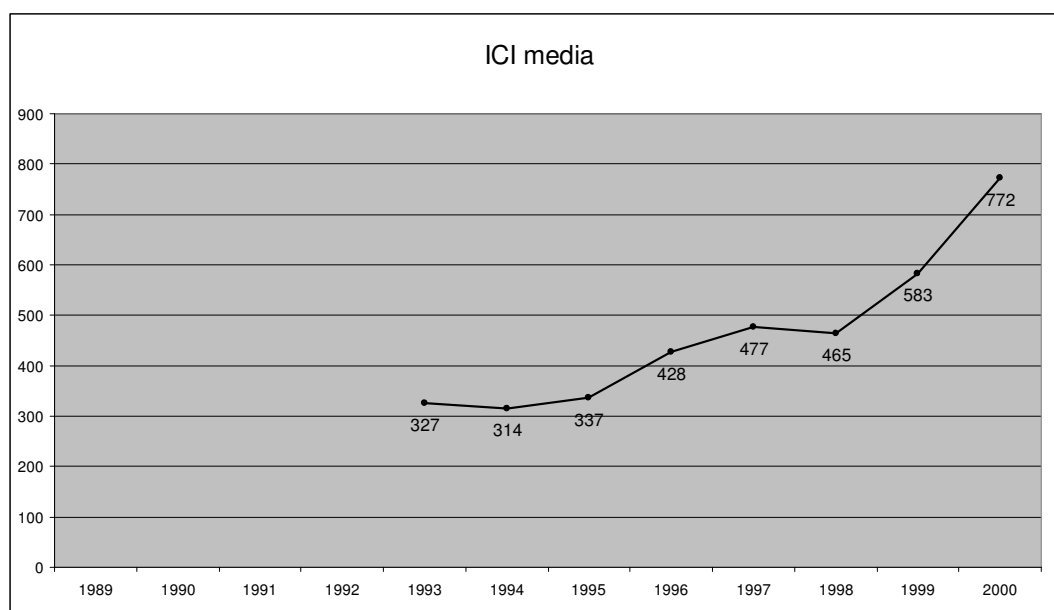
Nella figura 7 vi è l'andamento dell'Ici teoricamente dovuta in base ai dati sull'ubicazione comunale e sul tipo colturale.

Il calcolo dell'Ici riflette le numerose realtà locali: essa, infatti, è di competenza dei singoli Comuni, che hanno potestà di modulare a piacimento le aliquote previste dalla legge.

In generale, si può dire che l'Ici è andata aumentando nel periodo considerato, anche per la rivalutazione forfetaria dei redditi catastali, in vigore a partire dal 1997.

Anche per l'Ici si pone il problema dell'incompletezza dei dati a disposizione per un'analisi più ampia in termini numerici e territoriali: con i dati opportuni si potrebbe ampliare la ricerca a tutta l'Italia ed estenderla anche agli anni più recenti.

Figura 7: Ici media (in migliaia di lire)



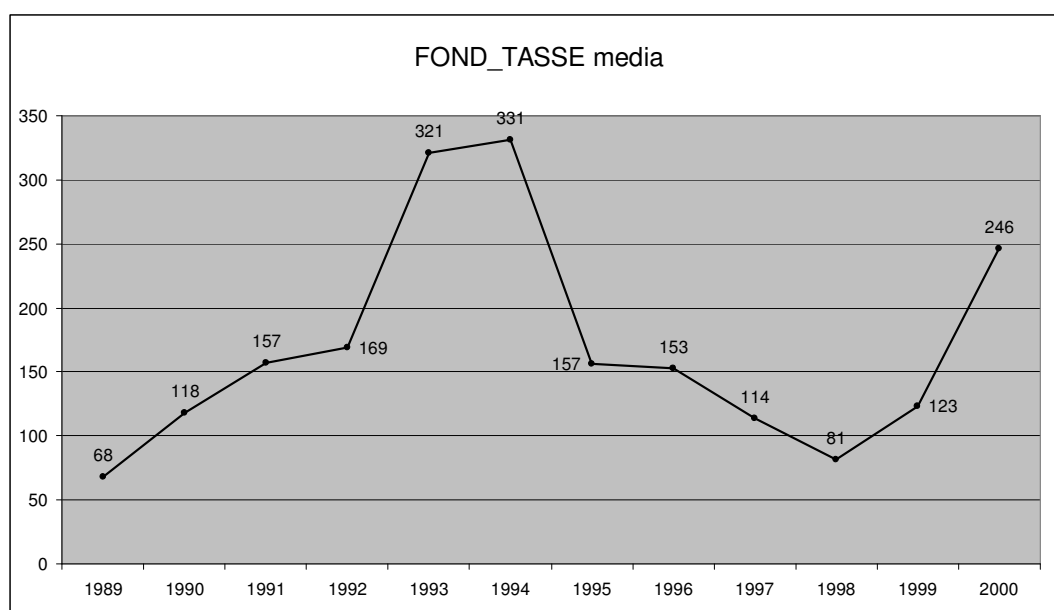
Nella figura 8 è descritto l'andamento della voce della Rica chiamata "Fond_tasse", nella quale confluisce l'ammon-

tare delle imposte fondiari che le aziende hanno dichiarato di aver pagato.

Pertanto questa voce si pone quale termine di paragone dell'Ici da noi stimata.

Anche qui la bontà delle informazioni dipende dall'accuratezza delle rilevazioni confluite nella banca dati.

Figura 8: "Fond_tasse" media (in migliaia di lire)



Una volta stimate tutte le imposte di cui sopra, si è proceduto a fare una semplice operazione, cioè:

Ammontare totale dei tributi dovuti in regime ordinario

MENO

Ammontare dei tributi pagati (Gen_tasse + Fond_tasse)

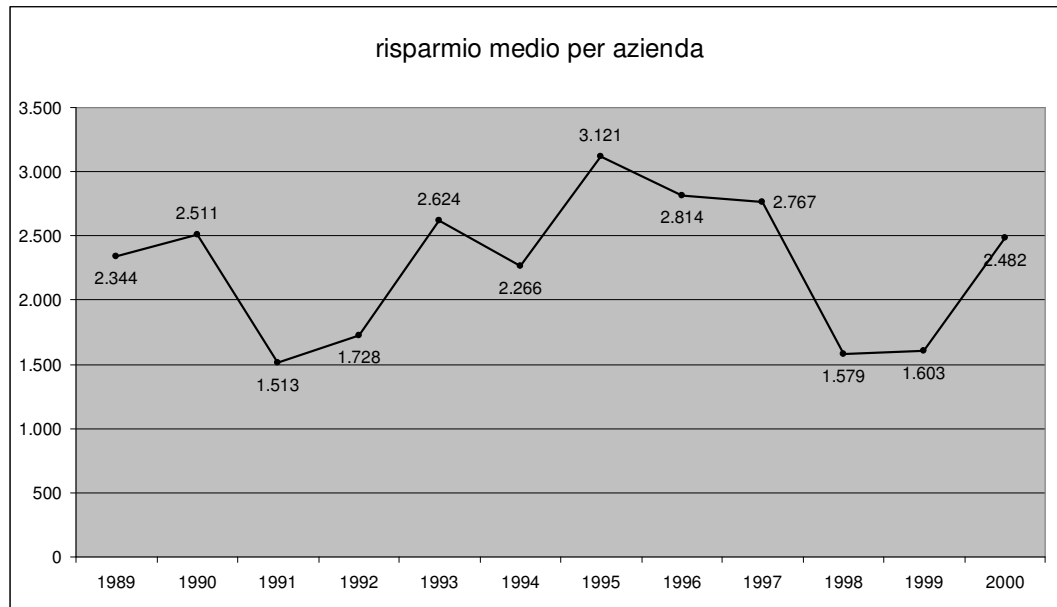
UGUALE

**Risparmio d'imposta accordato al settore agricolo (sussidio
tributario implicito)**

I risultati finali sono esposti nella figura 9, che rappresenta il risparmio dalle imposte di cui ogni impresa ha mediamente goduto.

Questo risparmio consiste nel sussidio implicitamente riconosciuto a queste imprese dal fatto di operare in agricoltura nel regime speciale.

Figura 9: Risparmio medio per azienda (in migliaia di lire)



Il sussidio implicito che il sistema tributario riserva alle imprese del settore agricolo può essere espresso quale percentuale del reddito netto aziendale, in modo da pervenire a una misura univoca del beneficio conseguito pro capite da ogni azienda.

Tale misura percentuale è descritta nella figura 10.

In essa si può vedere che l'andamento presenta due "cadute" in corrispondenza degli anni 1991 e 1998.

Le "cadute" rappresentano delle riduzioni di beneficio tributario rispetto alle imprese operanti in regime ordinario, cioè le imprese non agricole.

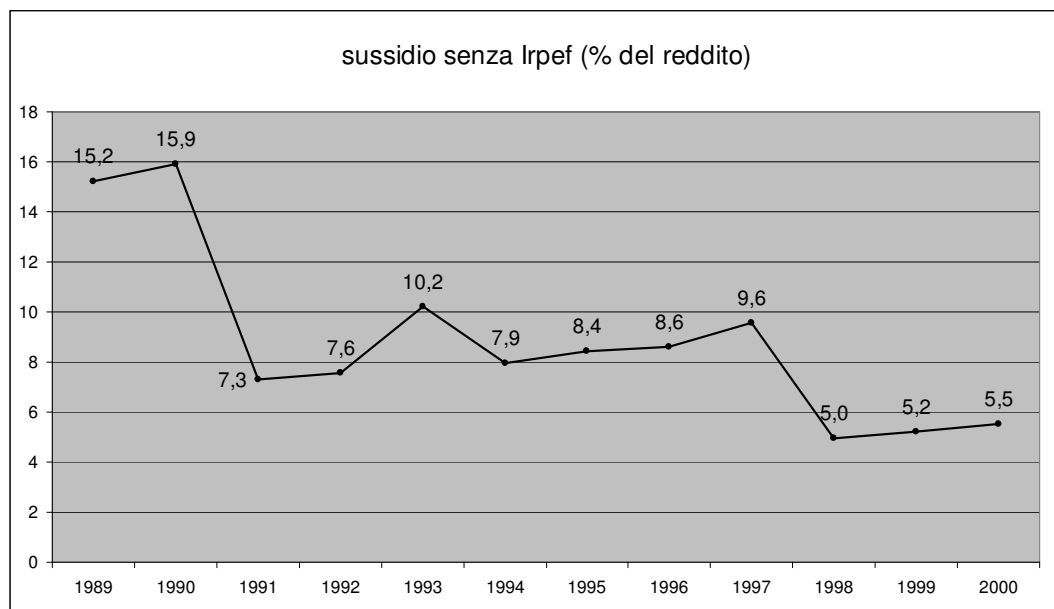
La spiegazione è abbastanza agevole:

- nel 1991 la riduzione del beneficio tributario è principalmente dovuta all'effetto dell'introduzione dell'esenzione dall'Ilor nei confronti di tutte le imprese con meno di quattro addetti; ciò ha comportato un crollo della base imponibile Ilor, con conseguente diminuzione del divario di trattamento tributario tra l'ipotetico scenario della tassazione ordinaria e quello della tassazione agricola agevolata.
- Nel 1998 le imprese agricole hanno perso buona parte del beneficio tributario a causa dell'introduzione dell'Irap, che, a differenza di quasi tutte le imposte contestualmente abolite, incide in misura considerevole anche su di esse.

Comunque, lo studio degli effetti dell'Irap è limitato sia nel tempo (periodo 1998-2000) sia nel numero di aziende, relativamente ridotto.

Il trend complessivo per gli anni successivi al 1997 può essere approfondito con lo studio degli anni più recenti mediante un campione più numeroso di aziende; ciò necessita di dati individuali, già disponibili nella banca dati della RICA, ma non ancora diffusi.

Figura 10: Sussidio senza Irpef (% del reddito)



La figura 11 rappresenta l'entità delle imposte pagate dalle nostre imprese, espressa in percentuale di quanto sarebbe ordinariamente e teoricamente dovuto.

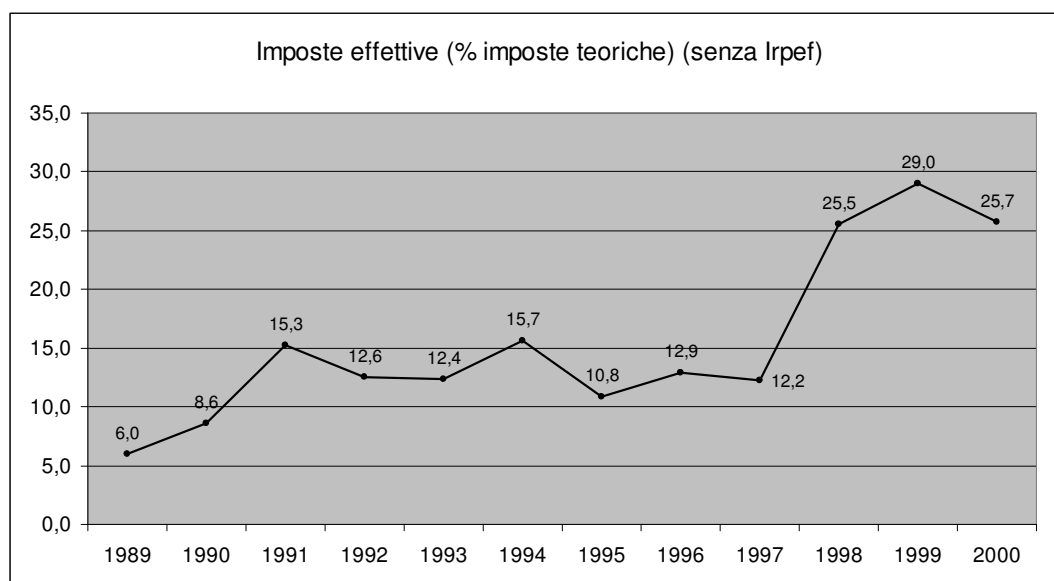
Si va da valori del 6 per cento nel 1989 a valori mediamente più alti negli ultimi anni del campione.

Nel triennio 1998-2000 l'effetto tendenzialmente perequativo della disciplina dell'Irap è evidente, con valori medi che si attestano tra il 25 e il 29 per cento, mentre negli anni precedenti non si è mai superata la soglia del 16 per cento.

I risultati così ottenuti portano a concludere che mediamente un'azienda agricola in regime speciale paga – per le

imposte citate – meno di un terzo di quanto farebbe se fosse in regime fiscale ordinario.

Figura 11: Rapporto tra le imposte effettive e quelle teoriche (senza Irpef)



Il caso dell'Irpef.

Per stimare il sussidio beneficiato dal meccanismo tributario di applicazione dell'Irpef, si è proceduto in maniera parzialmente differente rispetto alla stima delle altre imposte fin qui esaminate.

L'imposta personale non viene rilevata nei dati della Rica, pertanto la metodologia adottata è stata quella già descritta *supra*, cioè:

1. È stata stimata l'Irpef teoricamente dovuta dalle imprese applicando il regime tributario ordinario, cioè effettuando il calcolo in base al reddito netto aziendale.
2. Quindi è stata calcolata l'Irpef effettivamente dovuta in base ai redditi dominicali e agrari stimati nella simulazione ai fini dell'Ici.
3. Infine è stato operato il raffronto tra i punti 1 e 2 pervenendo in tal modo alla quantificazione del sussidio goduto dalle imprese agricole.

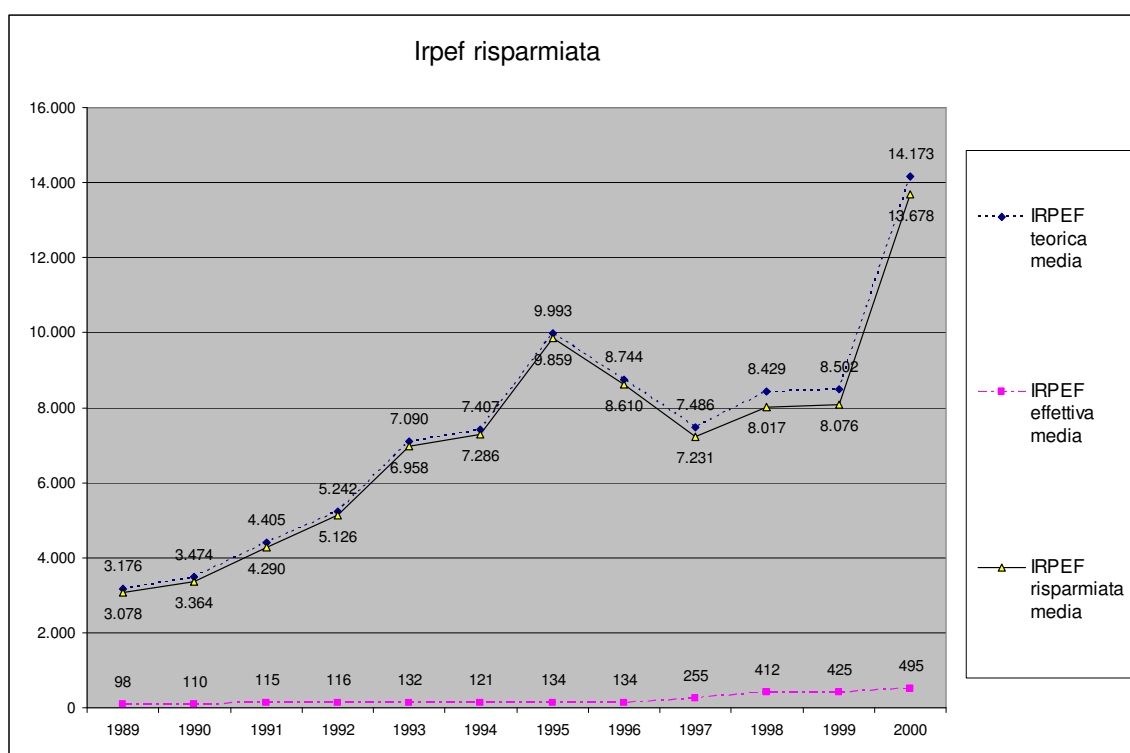
L'Irpef teorica stimata, descritta in figura 11, riflette l'andamento del reddito aziendale.

Nella stessa figura l'Irpef effettiva stimata, invece, ha caratteri peculiari in quanto è completamente slegata dal reddito aziendale, ma è determinata secondo i redditi catastali.

L'imposta che scaturisce dall'imponibile catastale è notevolmente inferiore all'imposta calcolata sull'imponibile contabile, quindi in generale si può affermare che le risultanze catastali sottostimano fortemente i redditi effettivi.

Infine, per differenza tra l'Irpef teorica e quella effettiva scaturisce l'entità dell'ammontare di Irpef mediamente risparmiata da ogni azienda agricola del campione.

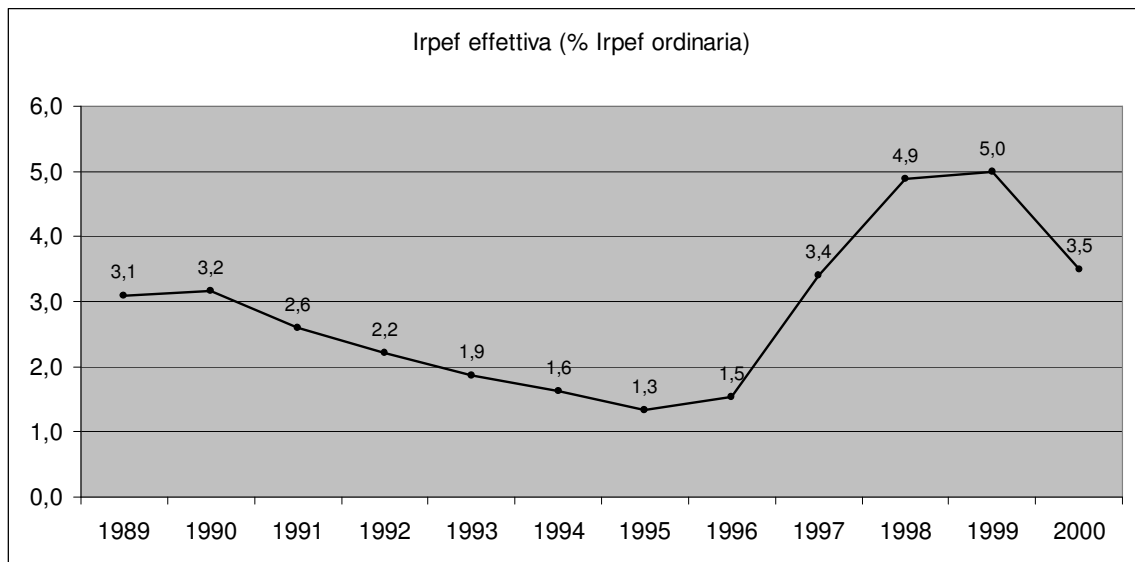
Figura 11: Irpef risparmiata pro capite(in migliaia di lire)



In figura 12 è descritta la quota di Irpef che paga un'azienda agricola rispetto alla corrispondente azienda ipoteticamente operante in regime tributario ordinario (ovvero in un altro settore dell'economia).

In base ai risultati ottenuti un'azienda agricola, nel peggiore dei casi, paga per l'Irpef una somma che è il 5 per cento circa di quanto paga un'azienda analoga senza le agevolazioni del settore agricolo: un beneficio davvero enorme.

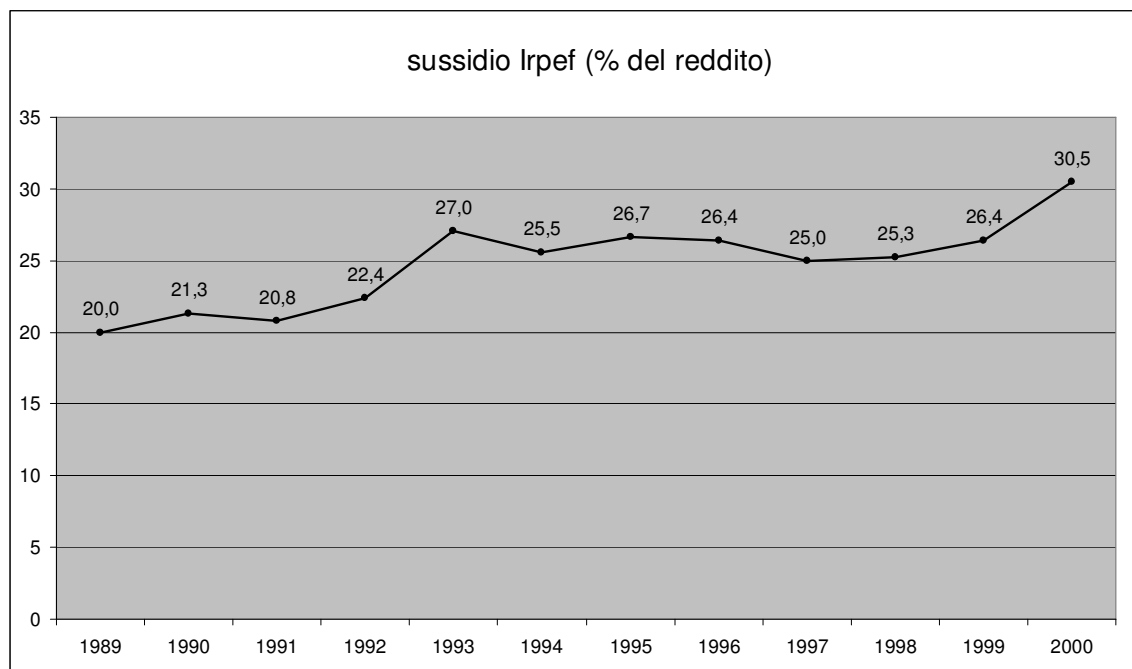
Figura 12: Irpef catastale (% dell'Irpef ordinaria)



La figura 13 mostra il sussidio apportato dalla disciplina dell'Irpef, espresso in termini percentuali del reddito aziendale.

I risultati ottenuti sono crescenti nel tempo e sono compresi da un 20 per cento nel 1989 a un 30,5 per cento nel 2000.

Figura 13: Sussidio Irpef (% del reddito)



Considerazioni finali.

Infine, passiamo ad esaminare l'effetto complessivo di tutti i tributi studiati.

La figura 14 mostra l'impatto combinato della simulazione sull'Irpef e quella sulle altre imposte studiate.

Siamo di fronte a un sussidio tributario implicito che, nel periodo considerato, si attesta intorno a valori del 30-35 per cento, con un minimo (28,1%) nel 1991 ed un massimo

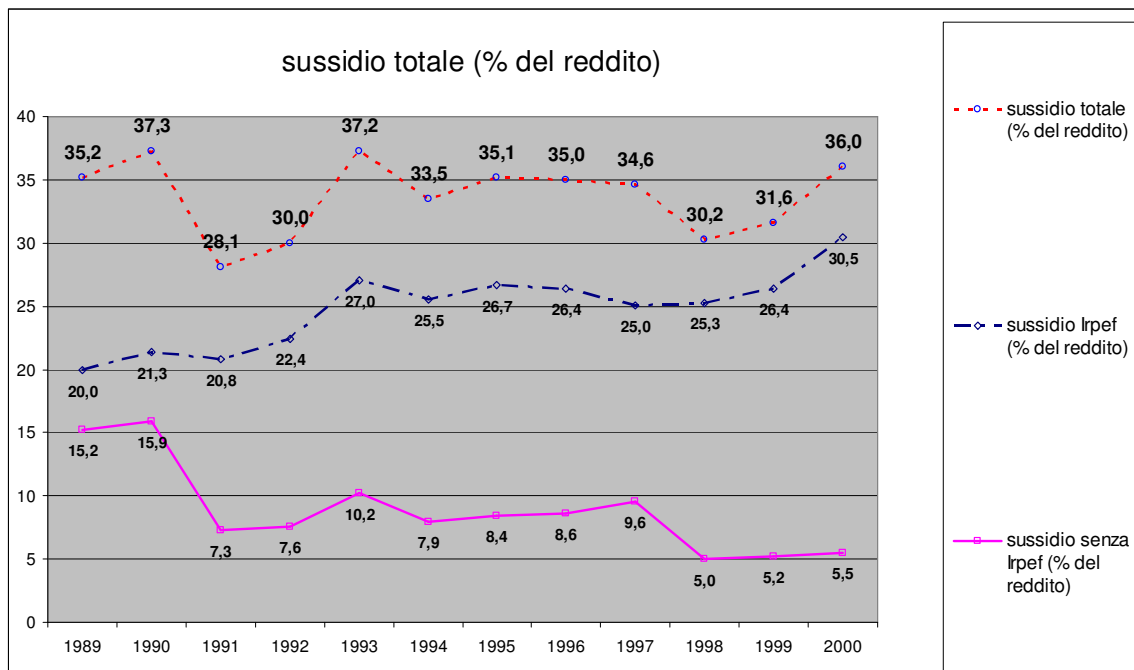
(37,3%) nel 1990. Tali valori sono espressi in misura percentuale del reddito netto aziendale.

L'andamento del sussidio totale è influenzato dagli stessi fattori considerati per il sussidio calcolato senza tener conto dell'Irpef.

Infatti, esso subisce le stesse fluttuazioni con crolli in corrispondenza degli anni 1991 e 1998, già commentati *supra*.

Invece, si può dire che il sussidio tributario scaturente dal meccanismo d'applicazione dell'Irpef è piuttosto stabile, a causa della disciplina fiscale sostanzialmente immutata; inoltre, esso è leggermente crescente, a causa del crescente divario tra i redditi contabili e i redditi catastali.

Figura 14: Sussidio totale (% del reddito)



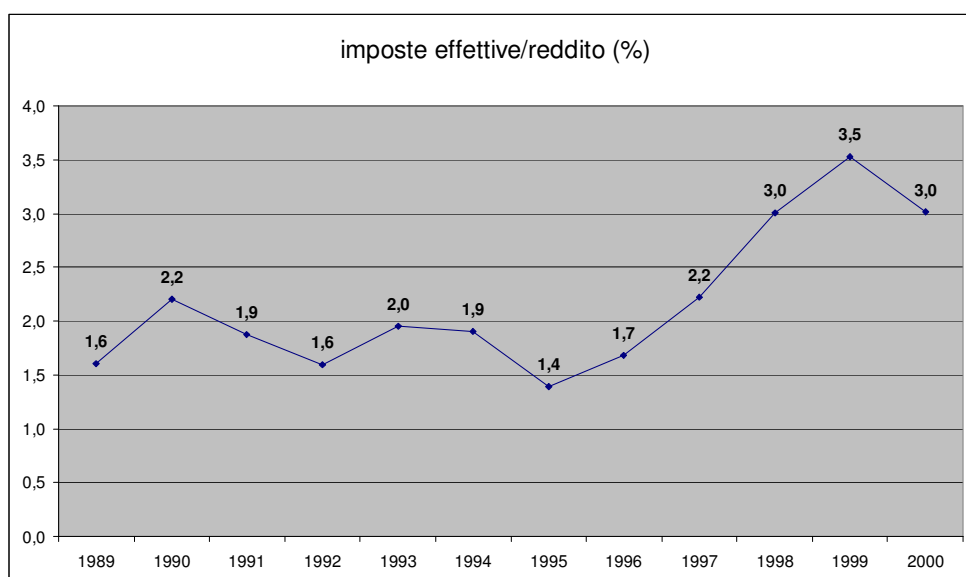
In figura 15 è descritta la quota del reddito netto aziendale che mediamente viene speso per pagare tutte le imposte esaminate in questa ricerca.

L'entità del prelievo tributario è considerevolmente basso, perché non supera il 3,5 per cento del reddito netto prodotto negli anni considerati.

Ciò significa che in campo agricolo l'appiattimento della base imponibile verso il basso porta alla conseguenza che il sistema tributario non riesce a incidere significativamente nell'operare un prelievo differenziato in base alle diverse

capacità produttive delle aziende, così fallendo nel compito di redistribuire il reddito in questo settore.

Figura 15: Imposte effettive stimate (% del reddito)



Questi risultati non sono distanti dalle conclusioni alle quali perviene un autorevole ricercatore⁴⁶ nello studio dell'anno 2002 su dati Istat-Rea. Per tale anno, egli calcola il "prelievo pubblico sul risultato netto di gestione", cioè le imposte pagate espresse in percentuale del reddito imponibile; la sua conclusione è pari all'1,5 e all'1,2 per cento, considerando, rispettivamente l'Irpef e l'Irap pagate dalle imprese individuali. A tal fine, ora viene riproposto l'andamento delle imposte effettive espresse in percentuale

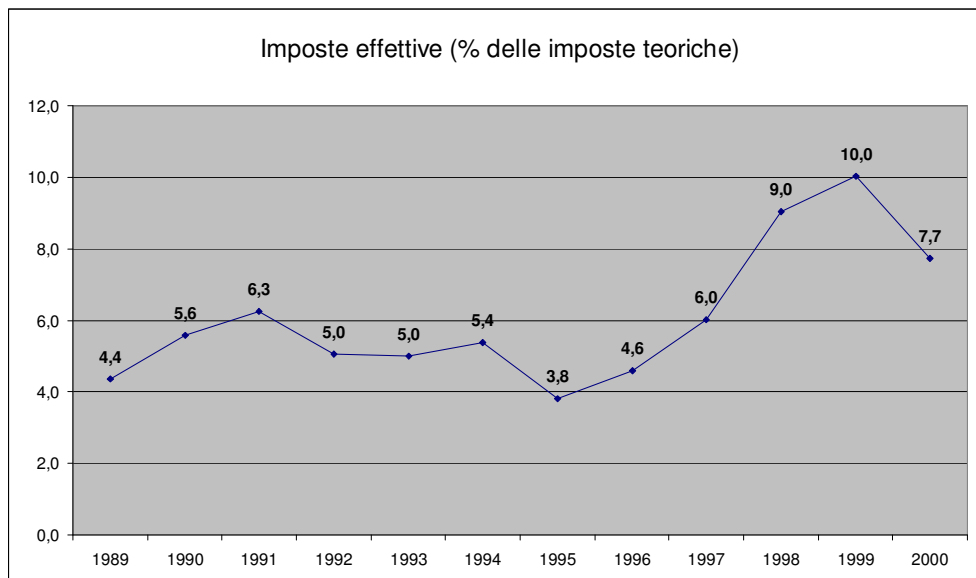
del reddito netto (o utile netto d'esercizio), considerando solo l'Irpef e l'Irap (che da sola rappresenta quasi tutto l'ammontare della nota voce "GEN_TASSE" nel triennio 1998-2000). I risultati sono esposti nella tabella seguente.

anni	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Irpef effettiva/reddito (%)	0,6	0,7	0,6	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4	0,9	1,3	1,4	1,1
imposte effettive (solo Gen_tasse)/reddito (%)	0,5	0,8	0,6	0,3	0,2	0,3	0,6	0,8	0,9	1,4	1,7	1,4

La figura 16 mostra i risultati delle imposte tipicamente agricole nel confronto con le imposte teoriche, dovute in regime tributario ordinario.

Da questa elaborazione si deduce che il settore agricolo è soggetto a tributi il cui esborso ammonta a meno di un decimo rispetto all'entità del prelievo tributario che viene effettuato se si applicano le regole standard vigenti negli altri settori economici.

Figura 16: Imposte effettive stimate (% delle imposte teoriche)



La disamina dello strumento tributario che ha nell'Irpef l'imposta diretta principale ha evidenziato che nel settore agricolo vi sono delle "sacche" di redditi esentati di fatto dall'imposizione. Come spiegato sopra, ciò è dovuto principalmente all'effetto combinato della determinazione del reddito imponibile usando il sistema catastale e della progressività delle aliquote d'imposta. Lo studio della normativa attuale conduce ad affermare che l'insieme delle politiche tributarie riservate al settore agricolo comporta per gli agricoltori un "sussidio" aggiuntivo rispetto agli altri settori, dovuto al risparmio d'imposta scaturente dal raffronto tra quanto dovuto in base alla tassazione agevolata

e quanto, invece, sarebbe dovuto in base all'ordinaria tassazione⁴⁷.

Le motivazioni di un tale trattamento di favore non sono sempre limpide e, soprattutto, non sembrano più giustificate, specie se considerate in un discorso sia di armonizzazione con la normativa di quasi tutti gli altri Paesi europei, sia di perequazione fiscale rispetto agli altri settori dell'economia.

Una soluzione potrebbe essere quella di equiparare il trattamento tributario delle imprese agricole con quello riservate alle imprese commerciali e industriali, cioè di abbandonare l'anacronistico catasto per la determinazione dei redditi e di usare, invece, la via contabile, magari in forma semplificata per le imprese minori, come già accade per le altre imprese. I costi della tenuta della contabilità, però, in un sistema economico, com'è quello italiano, incentrato principalmente su una miriade di piccole imprese, potrebbero gravare troppo pesantemente sulla gestione dei piccoli imprenditori, con conseguente aumento del fenomeno dell'evasione fiscale. In effetti, l'esperienza recente rivela che la maggioranza delle società, che sono tutte tassate a bilancio, dichiarano un reddito fiscale basso o, addirittura, una perdita d'esercizio.

In alternativa si potrebbe ricorrere all'aggiornamento dei valori iscritti nel catasto dei terreni, per fare in modo che

siano maggiormente aderenti a quelli effettivi. Di questo se ne parla da anni, ma risultati soddisfacenti non sono ancora stati raggiunti; difatti, nella nostra analisi, facendo una semplice operazione, per tutti gli anni rilevati e per tutte le aziende considerate (3952 osservazioni dal 1989 al 2000), il reddito netto aziendale medio, rilevato contabilmente, è risultato pari a lire 23.901.000, contro un reddito catastale medio, ottenuto dalla somma dei due redditi (dominicale e agrario) stimati, pari a lire 1.355.000.

Un reddito catastale, che mediamente rappresenta solamente il 6 per cento circa del reddito effettivamente prodotto, non può che lasciare perplessi e favorevoli ad un intervento politico-fiscale che, attraverso uno studio del livello dei redditi agricoli effettivi, valga a colmare, seppure in parte, questo consistente divario.

Ciò recupererebbe alla collettività le risorse ora incamerate dalle imprese come risparmi d'imposta da un settore, quello agricolo, che "presenta il conto in rosso per lo Stato se si considerano anche gli aiuti U.E."⁴⁸.

Tabella 1: Riepilogo delle elaborazioni sulle imposte (esclusa l'Irpef) (importi in migliaia di lire)

n° aziende	643	716	421	378	322	203	231	306	334	207	157	34
anni	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
ILOR	806.736	1.011.023	134.814	119.972	360.593	94.411	152.602	180.398	172.805			
ILOR media	1.255	1.412	320	317	1.120	465	661	590	517			
IMPOSTA PATRIMONIALE				56.293	53.658	39.808	61.298	70.160	68.202			
IMP. PATRIMONIALE media				149	167	196	265	229	204			
IRAP										342.604	262.725	87.375
IRAP media										1.655	1.673	2.570
ICIAP	795.900	956.678	617.040	570.855	445.058	347.543	516.878	607.050	652.575			
ICIAP media	1.238	1.336	1.466	1.510	1.382	1.712	2.238	1.984	1.954			
meno												
GEN_TASSE	51.507	85.408	48.767	29.899	16.073	18.313	51.505	80.535	90.862	95.107	83.278	20.859
GEN_TASSE media	80	119	116	79	50	90	223	263	272	459	530	614
=risparmio fiscale da Gen_tasse	1.551.129	1.882.293	703.087	717.220	843.236	463.448	679.273	777.073	802.720	247.497	179.447	66.516
=rispar.fisc.Gen_tasse (media)	2.412	2.629	1.670	1.897	2.619	2.283	2.941	2.539	2.403	1.196	1.143	1.956
ILOR FONDIARIA	0	0	0	0								
ICI					105.260	63.755	77.958	131.044	159.435	96.255	91.542	26.248
ICI media					327	314	337	428	477	465	583	772
meno												
FOND_TASSE	43.966	84.588	66.095	63.991	103.450	67.184	36.189	46.887	38.026	16.847	19.365	8.370
FOND_TASSE media	68	118	157	169	321	331	157	153	114	81	123	246
=risparmio fiscale da Fond_tasse	-43.966	-84.588	-66.095	-63.991	1.810	-3.429	41.769	84.157	121.409	79.408	72.177	17.878
=rispar.fisc.Fond_tasse (media)	-68	-118	-157	-169	6	-17	181	275	364	384	460	526
=risparmio fiscale totale	1.507.163	1.797.705	636.992	653.229	845.045	460.019	721.042	861.230	924.129	326.905	251.624	84.395
=risparmio fiscale tot. (media)	2.344	2.511	1.513	1.728	2.624	2.266	3.121	2.814	2.767	1.579	1.603	2.482
risparmio medio per azienda	2.344	2.511	1.513	1.728	2.624	2.266	3.121	2.814	2.767	1.579	1.603	2.482
reddito tot.aziende	9.898.041	11.286.097	8.700.602	8.644.544	8.288.094	5.789.800	8.534.443	9.988.781	9.654.724	6.571.825	4.809.237	1.525.622
reddito medio aziendale	15.394	15.763	20.667	22.869	25.739	28.521	36.946	32.643	28.906	31.748	30.632	44.871
sussidio senza Irpef (% del reddito)	15,2	15,9	7,3	7,6	10,2	7,9	8,4	8,6	9,6	5,0	5,2	5,5
Imposte effettive (% imposte teoriche) (senza Irpef)	6,0	8,6	15,3	12,6	12,4	15,7	10,8	12,9	12,2	25,5	29,0	25,7

Tabella 2: Riepilogo delle elaborazioni sull'imposta Irpef (importi in migliaia di lire)

anni	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
IRPEF teorica	2.042.487	2.487.287	1.854.486	1.981.483	2.283.018	1.503.684	2.308.273	2.675.689	2.500.409	1.744.754	1.334.738	481.882
IRPEF teorica media	3.176	3.474	4.405	5.242	7.090	7.407	9.993	8.744	7.486	8.429	8.502	14.173
meno												
IRPEF effettiva	63.188	78.685	48.325	43.795	42.619	24.587	30.847	40.896	85.201	85.256	66.777	16.825
IRPEF effettiva media	98	110	115	116	132	121	134	134	255	412	425	495
uguale												
IRPEFrisparmiata	1.979.299	2.408.602	1.806.161	1.937.688	2.240.399	1.479.096	2.277.426	2.634.792	2.415.208	1.659.498	1.267.962	465.057
IRPEF risparmiata media	3.078	3.364	4.290	5.126	6.958	7.286	9.859	8.610	7.231	8.017	8.076	13.678
sussidio Irpef (% del reddito)	20,0	21,3	20,8	22,4	27,0	25,5	26,7	26,4	25,0	25,3	26,4	30,5
IRPEF risparmiata media	3.078	3.364	4.290	5.126	6.958	7.286	9.859	8.610	7.231	8.017	8.076	13.678
risparmio totale medio	5.422	5.875	5.803	6.854	9.582	9.552	12.980	11.425	9.998	9.596	9.679	16.160
sussidio totale (% del reddito)	35,2	37,3	28,1	30,0	37,2	33,5	35,1	35,0	34,6	30,2	31,6	36,0
Irpef effettiva (% Irpef ordinaria)	3,1	3,2	2,6	2,2	1,9	1,6	1,3	1,5	3,4	4,9	5,0	3,5

Tabella 3: Riepilogo finale (importi in migliaia di lire)

anni	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Imposte teoriche (senza Irpef)	1.602.636	1.967.701	751.854	747.119	964.568	545.516	808.736	988.652	1.053.017	438.859	354.267	113.624
Irpef teorica	2.042.487	2.487.287	1.854.486	1.981.483	2.283.018	1.503.684	2.308.273	2.675.689	2.500.409	1.744.754	1.334.738	481.882
totale imposte teoriche	3.645.123	4.454.988	2.606.340	2.728.602	3.247.587	2.049.199	3.117.010	3.664.341	3.553.426	2.183.613	1.689.006	595.506
Imposte effettive (Gen_tasse + Fond_tasse)	95.473	169.996	114.862	93.890	119.523	85.497	87.694	127.422	128.888	111.954	102.643	29.229
Irpef effettiva	63.188	78.685	48.325	43.795	42.619	24.587	30.847	40.896	85.201	85.256	66.777	16.825
totale imposte effettive	158.661	248.681	163.187	137.685	162.142	110.084	118.541	168.318	214.089	197.210	169.420	46.054
Imposte effettive (% delle imposte teoriche)	4,4	5,6	6,3	5,0	5,0	5,4	3,8	4,6	6,0	9,0	10,0	7,7
tot. imposte teoriche/reddito (%)	36,8	39,5	30,0	31,6	39,2	35,4	36,5	36,7	36,8	33,2	35,1	39,0
tot. imposte effettive/reddito (%)	1,6	2,2	1,9	1,6	2,0	1,9	1,4	1,7	2,2	3,0	3,5	3,0
imposte teoriche (senza Irpef)/reddito (%)	16,2	17,4	8,6	8,6	11,6	9,4	9,5	9,9	10,9	6,7	7,4	7,4
Irpef teorica/reddito (%)	20,6	22,0	21,3	22,9	27,5	26,0	27,0	26,8	25,9	26,5	27,8	31,6
imposte effettive (Gen_tasse + Fond_tasse)/reddito (%)	1,0	1,5	1,3	1,1	1,4	1,5	1,0	1,3	1,3	1,7	2,1	1,9
Irpef effettiva/reddito (%)	0,6	0,7	0,6	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4	0,9	1,3	1,4	1,1
imposte effettive (solo Gen_tasse)/reddito (%)	0,5	0,8	0,6	0,3	0,2	0,3	0,6	0,8	0,9	1,4	1,7	1,4

BIBLIOGRAFIA

AGENZIA DELLE ENTRATE (2004-2006), *Guida fiscale per il settore agricolo*.

CRISTOFARO A. (1995), *Una stima delle agevolazioni tributarie nel settore agricolo*, in *La spesa pubblica in agricoltura* (a cura di R. Finuola), Studi e Ricerche INEA, pp. 139-158.

CRISTOFARO A. (1997), *Le agevolazioni fiscali all'agricoltura: una valutazione quantitativa*, in SOTTE F. (a cura di), *Spesa pubblica e agricoltura*, CLUA, Ancona, pp. 79-85.

DE STEFANO F. (1985), *Principi di politica agraria*, Il Mulino, Bologna, cap. 13.

DI FAZIO S., *Tributi fondiari e metodologia estimativa in Serpieri*, in *Atti del Convegno Arrigo Serpieri e la sua costruzione teorica fra economia politica e realtà settoriale* (a cura di A. Marinelli e P. Nanni), Firenze, 22-23 aprile 1993, Facoltà di Agraria.

DONO G., GIOIA M. (2000), *Il nuovo regime fiscale agricolo: un'applicazione alle aziende rappresentative di un territorio dell'Italia centrale* in *Rivista di Economia Agraria* n. 3, pp. 367-408.

FANFANI R. (2000), *L'agricoltura in Italia*, Il Mulino, Bologna.

INEA (1989-2000), *Banca dati RICA*, campione di aziende campane, Roma.

INEA (2000), *I manuali della RICA. Linee metodologiche e istruzioni per la gestione dei dati RICA*, Roma.

INEA (2003), *I quaderni della RICA. RICA Italia 1997-2000, Strutture e redditi delle aziende agricole*, Roma.

INEA (dicembre 2000), *La revisione del Catasto Terreni: contributi per un dibattito*, a cura di G. Seroglia, con contributi di:

- G. Colombo, *Catasto Terreni: struttura attuale, principale normativa, e problemi di utilizzazione*
- A. Cristofaro, *Catasto ed agricoltura: un confronto tra l'Italia ed i principali paesi europei*
- G. Guerrieri, *Considerazioni sulle proposte di accertamento fiscale dei redditi agrari*
- F. Lechi, *La revisione del catasto terreni in base alle potenzialità e alla produttività dei suoli*
- A. de Santis, *La revisione degli estimi del catasto terreni: problematiche tecniche, giuridiche e politiche*
- A. Iovine, *La revisione del catasto terreni: ipotesi di lavoro a normativa costante*
- P. Ragni, F. Luccarini, *La potenzialità produttiva dei terreni agrari e l'individuazione delle microzone*

- G. Seroglia, V. Tellarini, *Gli elementi del nuovo sistema estimale: zone censuarie, qualificazione e conto colturale analitico*
- V. Tellarini, G. Seroglia, *Potenzialità produttiva e potenzialità reddituale: le metodologie e i risultati, la trasferibilità e l'aggiornamento*
- Altri contributi di G. Cannata, P. Medici, L. Cenicola, F. Crescenzi.

INEA (settembre 2004), *Rapporto sullo stato dell'agricoltura italiana*.

IPSOA SCUOLA D'IMPRESA (2005), *I quattro codici della riforma tributaria*, Milano.

ISMEA (febbraio 2003), *Agricoltura e Fisco*, a cura di E. Castiglione e R. Borriello.

ISTAT (2000), *5° Censimento generale dell'agricoltura*, Roma.

MELONI F. (1994), *Sul trattamento tributario del reddito da terreni*, in *Studi Economici* n. 54, pp. 97-131.

MINISTERO DELLE FINANZE, *Istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi, anni dal 1989 al 2000*.

MINISTERO DELLE FINANZE, *Nuove Tariffe di Reddito Dominicale e di Reddito Agrario*, Roma, 1990.

MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE E FORESTALI, *Il sistema agroalimentare come motore di sviluppo: la rivoluzione conservatrice della qualità*, pp. 19-23, Napoli, 29 aprile 2004.

NILF NORWEGIAN AGRICULTURAL ECONOMICS RESEARCH INSTITUTE (2002), *Taxation of Agriculture in selected countries*, pp. 83-88, Oslo.

TOSONI G. P. (2003), *Agricoltura e fisco*, Il Sole 24 Ore, Milano.

Note

¹ Sono citati le lettere a) e b) dell'art. 39 del Titolo II "Agricoltura" della Parte terza "Politiche della Comunità" del Trattato sull'Unione europea.

² Il reddito *normale* è determinato mediante appropriate tariffe d'estimo catastale. Esse esprimono in moneta legale, con riferimento all'epoca censuaria, gli imponibili unitari (ad ettaro) di reddito dominicale e di reddito agrario per ciascuna qualità e classe e sono calcolate, rispettivamente, per differenza fra la PLV media annua e tutti i costi espliciti e impliciti medi annui relativi, al lordo delle imposte sul reddito fondiario e agrario e dei contributi consortili; e, per somma, degli interessi annui sul capitale di scorta, su quello di anticipazione e sul compenso per il lavoro direttivo. Condizione essenziale per il loro calcolo è quindi l'esistenza di aziende "ordinarie", di aziende, cioè, per le quali risultino ordinari, ovvero prevalenti, ovvero adottati dalla media degli imprenditori, i metodi di organizzazione e di esercizio dell'impresa, nonché le capacità direttiva e finanziaria degli stessi imprenditori e per le quali, pertanto, il profitto d'impresa è nullo.

³ Per motivi di perequazione fiscale già nel 1934 Einaudi aveva proposto di tassare tale reddito, ma la pressione e il peso politico degli interessati stemperarono la questione e fecero dei lavoratori agricoli autonomi una categoria fiscalmente privilegiata.

⁴ Per *agevolazione* in campo tributario s'intende l'applicazione di qualunque norma che deroghi in qualche misura, a favore del contribuente, ai principi generali del sistema tributario, in relazione alla struttura delle singole imposte che ne fanno parte, per motivi inerenti esclusivamente al settore agricolo.

⁵ Consiste nella produzione di beni appartenenti a settori diversi. Poiché è una strategia molto rischiosa si preferisce in un primo tempo attuare la differenziazione dei prodotti (costruzione di prodotti con caratteristiche diverse nell'ambito di uno stesso settore produttivo). Si perviene alla diversificazione quando le competenze distintive permettono di cimentarsi in modo competitivo in altri settori sulla base di un vantaggio competitivo percepito.

⁶ La pluriattività è intesa come la diversificazione delle attività produttive all'interno della stessa azienda agraria: queste aziende puntano soprattutto sulla funzione ricreativa e culturale che può associarsi all'attività primaria, attraverso lo sviluppo dell'agriturismo o la trasformazione e commercializzazione in azienda di prodotti tipici.

⁷ Con questo termine si designa il processo per cui una serie di operazioni svolte all'interno dell'azienda e con lavoratori dipendenti dall'azienda stessa sono ora sempre più frequentemente gestite da parte di altre imprese, collocate fisicamente nello stesso luogo fisico dell'azienda – diciamo così – 'madre', o in altro luogo.

⁸ Istituto Nazionale di Economia Agraria, *Rapporto sullo Stato dell'Agricoltura Italiana*, Settembre 2004, p. 48.

⁹ Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale, "La politica fiscale dell'Unione Europea – Priorità per gli anni a venire", pag. 16, Bruxelles, 23/05/2001, COM (2001) 260 definitivo.

¹⁰ Agenzia delle Entrate, *Guida fiscale per il settore agricolo*, 2006.

¹¹ Per attività cinotecnica si intende l'attività volta all'allevamento, alla selezione e all'addestramento delle razze canine (Legge 23 agosto 1993, n. 349).

¹² "REGOLAMENTO (CE) N. 1257/1999 DEL CONSIGLIO del 17 maggio 1999 *sul sostegno allo sviluppo rurale da parte del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia (FEAOG) e che modifica ed abroga taluni regolamenti*

Articolo 5

Il sostegno agli investimenti viene concesso ad aziende agricole

- che dimostrino redditività,
- che rispettino requisiti minimi in materia di ambiente, igiene e benessere degli animali, e
- il cui imprenditore possieda conoscenze e competenze professionali adeguate."

¹³ La cosiddetta legge catastale è in realtà il frutto di una pluralità di interventi legislativi, tra i quali si citano, in relazione ai terreni: il R.D. n. 1572/1931 (Testo Unico delle leggi del nuovo catasto terreni), il R.D. n. 2153/1938 (Regolamento per la conservazione del nuovo catasto terreni, il D.P.R. n. 650/1972 (Disposizioni sul perfezionamento e revisione del sistema catastale), il D.P.R. n. 604/1973 (Norme sulla revisione degli estimi e del classamento del catasto terreni e del catasto edilizio urbano).

¹⁴ Secondo le disposizioni contenute nell'articolo 55, comma 5, del TUIR.

¹⁵ Il valore medio e il coefficiente sono stabiliti ogni due anni con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali (D.M. 26 marzo 2002).

¹⁶ Sono enti commerciali gli enti pubblici o privati diversi dalle società, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

¹⁷ Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le politiche fiscali, Dossier tematici, *La riforma del sistema fiscale statale*.

¹⁸ La DIT era un meccanismo in vigore nel periodo 1997-2002 che divideva il reddito imponibile in due parti (la prima era soggetta ad un'aliquota agevolata del 19 per cento, la seconda subiva l'aliquota ordinaria del 36 per cento) con il fine di favorire la capitalizzazione delle imprese e la penalizzazione del ricorso al capitale di debito.

¹⁹ L'OTE (Orientamento Tecnico-Economico) di un'azienda agricola è determinato calcolando la dimensione economica di ciascuna coltura e allevamento aziendale: in

pratica si moltiplica il numero di ettari coltivati o di capi allevati per il relativo Reddito Lordo Standard (calcolato come differenza tra il valore della produzione lorda e quello di alcuni costi specifici) unitario riferito alla regione e zona altimetrica in cui ricade l'azienda contabilizzata.

²⁰ Per una stima prudenziale si è ritenuto opportuno che nel calcolo dovesse essere considerata la somma delle voci contabili RICA denominate "FOND_TASSE" (imposte fondiarie) e "GEN_TASSE" (imposte generali); infatti, mediamente l'andamento storico delle voci citate fa ragionevolmente pensare che nel tempo la rilevazione abbia mutato progressivamente l'imputazione degli importi pagati per imposte a favore della voce "GEN_TASSE" (che è via via aumentata superando l'altra voce, che, da un certo punto in poi, è andata diminuendo).

²¹ Nei dati Rica la giacitura è la ripartizione percentuale tra le diverse categorie di pendenza dei terreni, la somma delle tre giaciture deve essere uguale a 100; si intende "pianeggiante" se la pendenza non supera il 5%, "acclive" se è compresa tra il 5 e il 15%, "molto acclive" se è superiore al 15%.

²² Le imposte fondiarie erano l'imposta sul reddito agrario, l'imposta sul reddito dominicale e l'imposta sui fabbricati.

²³ Il Reddito Netto (RN), che deriva dal Reddito Operativo a cui sono stati sommati o sottratti gli elementi straordinari della gestione, rappresenta l'estrema sintesi della gestione economica dell'azienda e corrisponde, in termini contabili, all'utile o perdita d'esercizio a seconda che assuma valore positivo o negativo.

²⁴ L'IRPEG (imposta sul reddito delle persone giuridiche) è un'imposta diretta personale proporzionale, che colpisce i redditi (da qualsiasi fonte provenienti), posseduti da persone giuridiche o da altri enti assimilati; è nata con il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598.

²⁵ La tabella delle aliquote e degli scaglioni di reddito sono determinate in base al D.L. 2 marzo 1989, n. 69.

²⁶ La tabella delle aliquote e degli scaglioni di reddito sono determinate in base al D.P.C.M. 29 settembre 1989.

²⁷ La tabella delle aliquote e degli scaglioni di reddito sono determinate in base al D.P.C.M. 28 settembre 1990 e all'art. 5, comma 2, della Legge 29 dicembre 1990, n. 405.

²⁸ La tabella delle aliquote e degli scaglioni di reddito sono determinate in base all'art. 9 del D.L. 19 settembre 1992, n. 384.

²⁹ Il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ha previsto l'addizionale regionale all'Irpef, che viene versata alla Regione in cui il contribuente ha il domicilio fiscale (D.Lgs. 28 settembre 1998, n. 360).

³⁰ La tabella delle aliquote e degli scaglioni di reddito sono determinate in base all'art. 1 del D.L. 30 settembre 2000, n. 268.

³¹ Addizionale regionale all'Irpef nella misura così modificata dal D.Lgs. n. 56/2000.

³² È stato solo con l'abolizione dell'Ilor sui redditi fondiari e la contestuale istituzione dell'Ici che il gettito derivante dalle imposte sugli immobili è passato dalle casse dello Stato a quelle dei Comuni.

³³ L'Ilor, inoltre, colpiva anche i redditi di capitale e i redditi c.d. "diversi", che però non interessano ai fini del presente lavoro.

³⁴ Con effetto dal 1989 i limiti della deduzione prevista ai fini dell'Ilor furono elevati da 6 a 7 milioni di lire e da 12 a 14 milioni di lire dall'articolo 1, comma 1-bis, del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.

³⁵ L'articolo 9, comma 3, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, ritoccò ulteriormente i limiti della deduzione ai fini dell'Ilor.

³⁶ Art. 9, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 408.

³⁷ Le voci utili sono "SAL_FISSI", che indica il numero dei salariati fissi, e "FAM_REG_OCC", che esprime il numero dei familiari regolarmente occupati. Inoltre sono state considerate le voci "COD_TIT", recante il codice del titolo dell'imprenditore (Persona Fisica=31, Persona Giuridica=32, Cooperativa di Conduzione=33, Società=34), e "COD_FORM", recante il codice della forma di conduzione aziendale (Diretta del Coltivatore=11, Con Salariati=12, A Mezzadria=13, Altra Non Specificata=14).

³⁸ L'imposta sul patrimonio netto delle imprese è stata istituita con il Decreto Legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito nella Legge 26 novembre 1992, n. 461.

³⁹ L'imposta regionale sulle attività produttive è stata istituita dal Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446

⁴⁰ L'imposta patrimoniale era dovuta dai seguenti soggetti:

- Ditte individuali esercenti un'attività d'impresa ai sensi dell'art. 51 del D.P.R. n. 917/1986;
- Società in nome collettivo (s.n.c.) e in accomandita semplice (s.a.s.);
- Società di capitali, enti commerciali e società cooperative escluse quelle agricole, sociali e della piccola pesca;
- Enti non commerciali esercenti attività d'impresa.

⁴¹ Nel campione delle aziende della RICA per il calcolo viene preso in considerazione il dato contenuto nella voce contabile "UTIL_PERD_PATR", che rappresenta, appunto, l'utile o la perdita patrimoniale, cioè il patrimonio (o capitale) netto risultante alla fine dell'esercizio.

⁴² Si insiste sulla circostanza che la nostra elaborazione segue i criteri ordinari, tralasciando volutamente i benefici concessi al settore agricolo, proprio per le finalità perseguite.

⁴³ La Produzione Netta (PN) si ottiene sottraendo al Valore Aggiunto (VA) le quote di costi fissi derivanti dal calcolo degli ammortamenti e le imposte e tasse che gravano sull'impresa agricola.

⁴⁴ La Produzione Lorda Vendibile (PLV) esprime il valore della produzione aziendale potenzialmente destinata alla vendita; comprende i ricavi delle vendite, l'utile lordo di stalla, i contributi alle colture e agli allevamenti, gli autoconsumi, regalie e salari in natura, i prodotti destinati alle immobilizzazioni.

⁴⁵ Il Valore Aggiunto (VA) viene determinato detraendo dalla PLV i costi variabili direttamente imputabili ai processi produttivi e le spese generali; rappresenta un margine lordo che non tiene conto né dei costi fissi, né di quelli relativi alla manodopera, né di altri oneri e proventi che non sono legati alla produzione di beni e prodotti agricoli.

⁴⁶ A. Cristofaro, *Le distorsioni della politica fiscale nel settore agricolo*, in *Agriregionieuropa*, anno 1, n. 3, dicembre 2005, <http://agrireregionieuropa.it/>.

⁴⁷ Un autore (A. Cristofaro, *Una stima delle agevolazioni tributarie nel settore agricolo*, Inea, 1995) ha calcolato che tale "sussidio" oscillava tra il 18 e il 20 per cento del reddito degli agricoltori negli anni 1986-1991.

⁴⁸ A. Iovine, *Le ipotesi di revisione degli estimi a normativa costante*, Roma, 2000.