

L'accertamento ai fini fiscali dell'effettiva natura dell'attività svolta dall'impresa agricola.

1. L'oggetto dell'indagine. – 2. Sintetico rinvio alla disciplina fiscale, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, applicabile in capo all'impresa agricola. – 3. La determinazione della natura dei predetti regimi fiscali. – 4. L'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria sull'effettiva afferenza all'art. 2135 c.c. dell'attività svolta dal contribuente e la ripartizione dell'onere probatorio. – 5. Le preclusioni in danno dell'imprenditore agricolo accertato. – 6. Le possibili incongruenze determinate dal criterio di ripartizione dell'onere probatorio.

1. L'oggetto dell'indagine. – Richiamata in sintesi la disciplina fiscale sostanziale, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, prevista per l'impresa agricola, s'intende riflettere, da un lato, sui criteri di controllo che l'Amministrazione finanziaria deve adottare onde appurarne la corretta applicazione da parte dei contribuenti interessati; dall'altro lato, sulla ripartizione dell'onere probatorio tra lo stesso ente impositore e l'impresa agricola contribuente. Escludiamo, invece, dalla presente indagine, la valutazione degli effetti sostanziali determinati da un atto di accertamento che disconosce il regime premiale di cui ha beneficiato il contribuente.

2. Sintetico rinvio alla disciplina fiscale, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, applicabile in capo all'impresa agricola. - Ai fini delle imposte sui redditi l'imprenditore individuale agricolo e la società semplice agricola, nei limiti fissati dall'art. 32 del T.U.I.R., beneficiano della soggezione alla tassazione su base catastale ⁽¹⁾.

Quando le attività di cui all'art. 2135 c.c. sono svolte da una società avente forma commerciale, il reddito dalle stesse ritratto viene invece, *tout court*, qualificato dal legislatore come reddito d'impresa ⁽²⁾ e, dunque, tassato a costi, ricavi e rimanenze effettive.

Nell'ambito di questa cornice generale, da una parte, l'imprenditore individuale e la società semplice agricola beneficiano della quantificazione forfetaria della base imponibile relativa al reddito d'impresa prodotto per il tramite delle attività che non rispettano i limiti indicati nell'art. 32 del T.U.I.R. (v., in merito, gli artt. 56, comma 5 e 56 *bis* del T.U.I.R.).

Dall'altra parte, le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, qualificate agricole ai sensi del d.lgs. n. 99/2004, possono optare per il regime d'imposizione su base catastale (reddito agrario) limitatamente alle attività indicate nell'art. 32 del T.U.I.R. (le altre, pur agricole ai sensi dell'art. 2135 c.c., scontano la tassazione secondo le ordinarie regole del reddito d'impresa).

Le c.d. attività agrituristiche di cui alla legge n. 96/2006, ove svolte da imprenditori individuali, società semplici e società di persone, sono produttive di reddito d'impresa (ai sensi dell'art. 7 della predetta legge), quantificato in via forfetaria sulla base di quanto stabilito dall'art. 5 della legge n. 413/1991.

Va altresì ricordato che tutti i regimi di determinazione forfetaria del reddito d'impresa contemplati dagli artt. 56, comma 5 e 56 *bis* del T.U.I.R., oltre che dall'art. 5 della legge n. 413/1991, operano in via ordinaria. Val quanto dire che, qualora il contribuente intenda assoggettarsi alle normali regole di determinazione del reddito d'impresa, deve esercitare, all'uopo, un'apposita opzione ⁽³⁾.

Il legislatore ha da ultimo ⁽⁴⁾ ricondotto al reddito d'impresa anche le attività di produzione di energia elettrica e calorica svolte dall'imprenditore agricolo, stabilendo che le stesse non sono produttive di reddito agrario, come originariamente disposto dall'art. 1, comma 423 della legge n. 266/2005, ma di reddito d'impresa forfetariamente determinato; ai fini diversi da quelli fiscali, peraltro, tali attività continuano, comunque, ad essere qualificate *ex lege* come agricole.

Per quanto riguarda l'IVA, poi, il legislatore ha introdotto un regime di determinazione forfetaria del diritto alla detrazione della c.d. IVA passiva per il tramite degli artt. 34 e 34 *bis* del d.p.r. n. 633/1972.

L'ammontare della detrazione, dunque, non è quantificata in via analitica, avuto riguardo alle operazioni passive poste in essere dall'imprenditore agricolo; bensì, appunto, determinata in via forfetaria, applicando all'entità dei ricavi registrati, apposite percentuali c.d. di compensazione.

3. La determinazione della natura dei predetti regimi fiscali. – Onde valutare quale debba essere il criterio accertativo adottabile dall'ente impositore nei riguardi dell'impresa agricola, oltre che la ripartizione dell'onere probatorio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento del corretto accesso dell'impresa ai regimi fiscali sopra indicati, è indispensabile indagare sulla loro natura; ossia, stabilire se essi diano luogo ad agevolazioni fiscali in senso proprio, oppure a disposizioni oggettivamente attributive di un vantaggio per il contribuente, ma non qualificabili nei termini predetti, siccome espressive, per contro, del criterio ordinario d'imposizione applicabile in relazione al presupposto impositivo identificato dalla legge.

Infatti, per quanto qui interessa, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza ⁽⁵⁾ [e della dottrina ⁽⁶⁾], in presenza di norma agevolativa è ribaltato l'ordinario criterio di ripartizione dell'onere della prova tra ente impositore e contribuente: mentre, in via generale, spetta all'Ufficio finanziario allegare e dimostrare i fatti che giustificano la ripresa a tassazione nei riguardi del soggetto passivo, invece, in presenza di disposizioni agevolative, spetta al contribuente l'onere di allegare e provare i fatti che giustificano l'accesso del medesimo al beneficio fiscale.

Si ritiene ⁽⁷⁾ che la norma agevolativa sia quella che deroga rispetto al regime impositivo ordinariamente applicabile in capo al soggetto passivo, tenuto conto del presupposto d'imposta al medesimo riferibile, e gli attribuisce un vantaggio in termini di minor carico fiscale. La disposizione agevolativa trova la propria giustificazione nell'esigenza di tutela di interessi di rango costituzionale paritario rispetto a quello di cui all'art. 53 Cost., il quale chiama tutti i consociati al concorso alle pubbliche spese in ragione dell'effettiva idoneità di ognuno di essi alla contribuzione.

Vi sono, poi, disposizioni fiscali le quali, pur oggettivamente attributive di un vantaggio fiscale in capo al contribuente, tuttavia non sono qualificabili come norme agevolative. Per contro, costituiscono l'ordinario regime d'imposizione su di un determinato fatto imponibile assunto dalla legge a presupposto d'imposta. Altrimenti detto, non derogano ad alcun diverso criterio ordinario di tassazione, piuttosto costituendo, esse stesse, il regime fiscale ordinario di una determinata fattispecie impositiva ⁽⁸⁾.

La correttezza della menzionata distinzione è confermata dalla prassi comunitaria in tema di aiuti di stato, tra l'altro proprio con riferimento a disposizioni tributarie aventi come destinatario l'imprenditore agricolo ⁽⁹⁾. Essa ha, infatti, chiarito che non costituiscono norme agevolative riconducibili alla fattispecie dei c.d. aiuti di stato, quelle disposizioni che, pur attribuendo un vantaggio al soggetto passivo, tuttavia sono coerenti con il sistema impositivo al quale afferiscono, non derogando ai principi che presiedono alla regolamentazione dello specifico tributo.

3.1. – Partiamo col considerare, anzitutto, il regime della tassazione su base catastale di cui, in particolare, all'art. 32 del T.U.I.R.

Talora si riscontra, nell'ambito dell'attività di controllo svolta dall'Amministrazione finanziaria, l'affermazione secondo cui il regime catastale del reddito dominicale ed agrario costituirebbe un vero e proprio regime agevolativo, atteso che sottrarrebbe l'imprenditore agricolo al più gravoso regime ordinario di tassazione secondo le regole proprie del reddito d'impresa.

Di qui – sulla base dei principi cui si è accennato – la conclusione per cui non spetterebbe all'Amministrazione l'onere di provare che l'attività svolta dal contribuente non rispetta i parametri dell'agrarietà fissati dall'art. 32 del T.U.I.R., ma piuttosto a costui di dimostrare che le caratteristiche dell'attività dal medesimo esercitata soddisfano i requisiti di cui alla predetta disposizione.

A nostro avviso tale orientamento non può essere condiviso, siccome smentito dalla ricostruzione dei c.d. redditi fondiari operata dalla stessa Corte costituzionale.

S'intende far riferimento al fatto che la giurisprudenza costituzionale (¹⁰), chiamata a valutare se fosse compatibile col principio di cui all'art. 53 Cost. la normativa in tema di redditi fondiari (sulla cui base non è assoggettato a tassazione il reddito effettivamente ritratto dalla disponibilità del cespite, ma quello medio ordinario quantificato sulla base delle relative tariffe d'estimo), ha statuito per la sua legittimità, osservando che il legislatore avrebbe assunto a presupposto di tali redditi la potenzialità produttiva (di reddito) del cespite immobiliare.

Dunque, secondo la Corte costituzionale, il fatto assunto a presupposto del reddito fondiario (cui ineriscono il reddito agrario e dominicale) è l'astratta capacità reddituale del fondo; ed è per questo che la quantificazione della base imponibile in ragione della rendita catastale – anziché del reddito effettivamente ritratto dall'immobile – è compatibile con l'art. 53 Cost.

L'imposizione sul reddito ritratto dalle attività agricole di cui all'art. 32 del T.U.I.R. secondo i parametri catastali (anziché a costi, ricavi e rimanenze effettive) costituisce l'ordinario criterio di tassazione individuato dal legislatore tributario, in coerenza con la scelta (secondo la lettura datane dalla Corte costituzionale) di assumere a presupposto dell'imposta sul reddito fondiario la potenzialità produttiva del terreno.

Si tratta di scelta che risente della (oramai risalente) ricostruzione dell'attività agricola non come esercizio di attività d'impresa, bensì quale sfruttamento del fondo agricolo nell'esercizio dei diritti reali o di godimento sussistenti sul medesimo (¹¹).

Se quanto osservato è corretto, ne consegue che la disciplina del reddito agrario e dominicale recata nel T.U.I.R. non dà luogo ad un regime fiscale agevolativo, nel significato sopra ricordato. Essa, infatti, lo si ripete ancora una volta, non deroga ad alcun diverso ordinario regime di tassazione gravante sull'imprenditore agricolo individuale o società semplice (tale non essendo quello del c.d. reddito d'impresa) (¹²).

All'opposto, l'art. 32 del T.U.I.R. pone il regime ordinario di tassazione del fondo, foriero di un oggettivo vantaggio fiscale per il contribuente, essendo, costui, chiamato al concorso alla spesa pubblica non in ragione del reddito effettivamente conseguito dal terreno, bensì di quello potenzialmente, dallo stesso, ritraibile.

3.2. – Considerazioni opposte vanno svolte riguardo alle norme fiscali, sempre ai fini delle imposte sui redditi, che regolano le attività agricole non produttive di reddito agrario.

È pur vero che esse, in via ordinaria, e non dietro opzione del contribuente, stabiliscono che le attività di cui all'art. 2135 c.c. e quelle ad esse assimilate dalla legge (si pensi all'attività agrituristica o alla produzione di energia elettrica e calorica) producono reddito d'impresa quantificato in via forfetaria (e non sulla base dell'analitica contrapposizione di costi, ricavi e rimanenze).

Tuttavia, a nostro parere, ciò non è sufficiente per sostenere che, nel loro complesso, le norme in questione costituiscano un autonomo ed autosufficiente regime fiscale strutturato dal legislatore tributario per l'impresa agricola.

Ci pare decisivo, in senso contrario, osservare che lo stesso legislatore identifica chiaramente come derogatorie, rispetto all'ordinario regime di tassazione, le fattispecie in cui all'imprenditore agricolo è consentito optare per la tassazione su base forfetaria. Lo si trae, *in primis*, dal fatto che il mancato esercizio dell'opzione per l'assoggettamento al regime forfetario del reddito ritratto dalle attività diverse da quelle di cui all'art. 32 del T.U.I.R., ovvero anche per queste ultime (si pensi all'opzione per la tassazione su base catastale delle attività di cui alla predetta disposizione, esercitata dalle società agricole diverse da quelle per azioni), implica, per espressa previsione di legge, la sottoposizione del soggetto passivo alle ordinarie regole di quantificazione del reddito d'impresa.

Non basta. Perché gli artt. 56, comma 5 e 56 *bis* del T.U.I.R. (quanto, rispettivamente, da un lato, all'attività di allevamento svolta oltre i limiti di cui all'art. 32 del T.U.I.R.; dall'altro lato, all'attività di

cui all'art. 32 del T.U.I.R., eccedente i limiti ivi contemplati, oltre che le altre attività connesse di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c.) sono collocati, all'interno del T.U.I.R., per l'appunto nella disciplina del reddito d'impresa.

Ed, ancora, si consideri che gli artt. 6 ed 81 del T.U.I.R. qualificano *tout court* il reddito prodotto dalle società agricole aventi forma commerciale, come reddito d'impresa. La facoltà concessa dalla legge ⁽¹³⁾ a quelle agricole di persone, alle s.r.l. ed alle cooperative (agricole) di optare per la tassazione su base catastale opera limitatamente alle attività di cui all'art. 32 del T.U.I.R.; non deroga dunque, al di fuori di tale limitato ambito, alle regole del reddito d'impresa relative alle ulteriori componenti positive e negative di reddito imputabili alla società agricola (si pensi alla rilevanza dei plusvalori maturati con riguardo a beni strumentali acquistati anteriormente all'esercizio dell'opzione per la tassazione su base catastale).

Insomma, i vari regimi opzionali di determinazione del reddito cui si è fatto cenno costituiscono oggetto di vere e proprie norme agevolative, perché sono derogatori rispetto all'ordinario criterio d'imposizione identificato dal legislatore fiscale nelle regole proprie del reddito d'impresa, ed altresì determinano un vantaggio per il contribuente che ne fruisce: l'abbattimento della propria base imponibile.

3.3. – Parimenti, non v'è dubbio che anche il regime di determinazione forfetaria dell'IVA dovuta dall'imprenditore agricolo costituisca l'oggetto di disposizioni agevolative (quelle di cui agli artt. 34 e 34 *bis* del d.p.r. n. 633/1972).

Infatti, deroga all'ordinario criterio di quantificazione dell'IVA, costituito dalla sommatoria algebrica tra il tributo dovuto sulle operazioni imponibili attive e quello assolto in via di rivalsa sulle operazioni inerenti la sfera dell'impresa esercitata; ed, al contempo, dà luogo ad un regime agevolato per l'imprenditore agricolo, divenendo, la detrazione, funzione dei ricavi soggetti ad IVA e non invece dipendente dall'apprezzamento dell'inerenza, alla sfera dell'impresa, delle singole operazioni passive poste in essere.

D'altro canto, che si versi nel caso di agevolazione dettata a favore degli imprenditori agricoli, è confermato dalla costante giurisprudenza della Corte di giustizia UE ⁽¹⁴⁾.

4. *L'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria sull'effettiva afferenza all'art. 2135 c.c. dell'attività svolta dal contribuente e la ripartizione dell'onere probatorio.* - Se il regime d'imposizione catastale operante per l'imprenditore individuale e le società semplici agricole non integra un'agevolazione fiscale in senso proprio, vuol dire, sul piano della ripartizione dell'onere probatorio, che, laddove l'Amministrazione finanziaria intenda contestare al contribuente che l'attività dal medesimo svolta eccede i limiti recati nell'art. 32 del T.U.I.R., ha l'onere di fornirne la prova ⁽¹⁵⁾. Non può, cioè, ribaltare sul soggetto passivo l'onere della dimostrazione della sussistenza dei presupposti per poter ricondurre la propria attività alle fattispecie di cui al predetto art. 32.

Ad esempio, constatato che l'impresa svolge anche le attività connesse di manipolazione e trasformazione di prodotti agricoli relativi ai beni indicati nel d.m. cui fa riferimento il menzionato art. 32, l'ente impositore, ove intenda contestare che detta attività è fonte, non di reddito agrario, bensì d'impresa, ha l'onere di motivare, prima, e provare, poi, l'insussistenza del c.d. requisito della prevalenza di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c.; il che, appunto, determina la riconduzione dell'attività a fonte di produzione di reddito d'impresa.

Ci parrebbe, perciò, non conforme ai ricordati principi che l'Agenzia delle Entrate pretendesse dal contribuente la prova, per rimanere all'esempio proposto, dell'osservanza del requisito della prevalenza.

L'Amministrazione finanziaria, ai fini istruttori, è titolare di tutte le facoltà previste dagli artt. 32 e ss. del d.p.r. n. 600/1973 e 51 del d.p.r. n. 633/1972, ivi compresa, dunque, la possibilità di richiedere chiarimenti al contribuente su specifiche questioni attinenti l'attività svolta. Ma, lo si ripete, non può esigere dall'imprenditore agricolo, pena la decadenza dal regime di tassazione su base catastale, di provare il rispetto del requisito della prevalenza o, comunque e più in generale, delle condizioni cui

l'art. 32 del T.U.I.R. subordina l'applicazione del regime impositivo in parola. Invece, l'Ufficio ha l'onere acquisire gli elementi di fatto utili ai fini dell'assolvimento del proprio onere probatorio, anche, lo si ripete, domandando al contribuente chiarimenti su specifiche questioni di fatto; e dovrà, dipoi, rielaborare il materiale istruttorio acquisito onde motivare il proprio eventuale atto di accertamento e, dipoi, dimostrare il fondamento della propria pretesa in seno al processo.

Non v'è dubbio che la ricerca della prova possa risultare oggettivamente laboriosa, atteso che, come noto, gli imprenditori agricoli (individuali e le società semplici) non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili, ma solo a quella dei c.d. registri IVA (v. gli artt. 13 e ss. del d.p.r. n. 600/1973). Ma, per altro verso, essendo, l'esonero dalla tenuta della contabilità (per l'impresa agricola individuale e la società semplice agricola), il frutto di una precisa scelta del legislatore, non ci pare che tale circostanza giustifichi qualsivoglia *deminutio* dell'onere probatorio gravante sull'Ufficio, motivata dell'assunto per cui l'omessa tenuta delle scritture contabili preclude all'Amministrazione di verificare gli effettivi flussi degli acquisti e delle vendite operate dall'imprenditore. Altrimenti detto. La scelta del legislatore di esonerare l'imprenditore agricolo soggetto in via ordinaria al regime catastale, dall'obbligo della tenuta delle scritture contabili, determina (*ex lege*) un aggravamento dell'onere motivazionale e probatorio gravante sull'Ufficio: non potendo avvalersi delle scritture contabili del contribuente, dovrà altrimenti rinvenire la fonte del proprio convincimento, deducendo quindi circostanze, nel loro complesso, che comunque dovranno integrare le presunzioni gravi, precise e concordanti circa il superamento, da parte del contribuente, dei limiti fissati dall'art. 32 del T.U.I.R. ⁽¹⁶⁾.

4.1. – Diverse sono le conclusioni da trarre con riferimento agli ulteriori regimi fiscali operanti per l'impresa agricola, sia ai fini delle imposte sui redditi, che dell'IVA.

Si è visto che le relative discipline integrano vere e proprie agevolazioni fiscali; per il che, opera il principio in virtù del quale compete al contribuente provare la sussistenza delle circostanze che giustificano l'applicazione dell'agevolazione.

Il punto merita, peraltro, un ulteriore approfondimento.

Il disconoscimento dell'agevolazione può conseguire, invero, solo alla notifica di un apposito atto impositivo il quale deve ottemperare all'obbligo di motivazione stabilito *in primis* dall'art. 7 della legge n. 212/2000. Onde, l'Ufficio finanziario ha l'onere di specificare, nella parte motiva dell'atto, quali sono le circostanze di fatto e quali i presupposti giuridici che consentono di negare all'imprenditore agricolo l'accesso al regime premiale.

L'ente impositore, pertanto, nell'ambito della fase istruttorie deve richiedere all'imprenditore agricolo di rappresentare e dimostrare quelle circostanze di fatto che giustificano l'applicazione dell'agevolazione fiscale. Ad esempio, qualora l'Amministrazione finanziaria intenda verificare se il contribuente correttamente fruisce del regime forfetario IVA di cui all'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972, potrà richiedere al medesimo di rappresentare e provare quali sono i prodotti commercializzati dal medesimo e se gli stessi originano esclusivamente dallo svolgimento delle attività principali, oppure sono stati acquisiti anche da terzi ed, in tal caso, in qual misura (al fine di verificare la sussistenza del requisito della prevalenza di cui all'art. 2135, comma 3 c.c.); analogamente, ai fini dell'applicazione dell'art. 34 *bis* del d.p.r. n. 633/1972, potrà richiedere al contribuente di dimostrare che le attività di fornitura di beni e servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c. sono state svolte utilizzando, in via prevalente, beni strumentali ordinariamente impiegati nell'esercizio delle attività principali. Analoghe specifiche richieste dovranno essere formulate dall'ente impositore onde verificare la sussistenza dei presupposti affinché il contribuente benefici, ai fini delle imposte sui redditi, dell'applicazione del regime forfetario di cui all'art. 56 *bis* del T.U.I.R.

Ancora. Nel caso in cui una società di persone agricola ai sensi del d.lgs. n. 99/2004 abbia optato per la tassazione del reddito ritratto dalle attività di cui all'art. 32 del T.U.I.R. secondo i criteri catastali, l'organo verificatore potrà chiedere alla medesima di provare che, per esempio, nel caso di attività di

allevamento di animali, rispetta i limiti fissati dalla lett. b) di tale disposizione; nell'ipotesi delle attività connesse di manipolazione, trasformazione, commercializzazione, etc., che le stesse osservano il requisito della prevalenza e concernono i beni individuati nell'apposito d.m., etc.

A fronte degli elementi forniti dal soggetto verificato nel corso dell'istruttoria, l'Ufficio finanziario potrà ritenere non dimostrati i presupposti per l'applicazione delle ricordate disposizioni agevolative; e pertanto, nella motivazione del discendente atto di accertamento col quale disconosce il regime premiale, può limitarsi a dare conto delle richieste istruttorie formulate al contribuente, degli elementi forniti dal medesimo e delle ragioni per cui, alla luce degli stessi, ritiene indimostrati i presupposti per l'applicazione del regime agevolativo.

In conclusione. L'Amministrazione finanziaria non può notificare l'atto di disconoscimento dell'agevolazione senza aver preventivamente esperito un'attività istruttoria nei termini cui si è accennato ed aver, dipoi, giustificato, in punto di fatto e di diritto, il perché le sue risultanze escludono che l'imprenditore agricolo abbia dimostrato il possesso dei requisiti per beneficiare dell'agevolazione.

Ne discende che l'atto di disconoscimento del beneficio il quale non faccia seguito ad un'attività istruttoria di tal fatta e non giustifichi il perché, alla luce di tali risultanze, l'agevolazione fiscale non spetta, deve essere dichiarato illegittimo, per carenza di motivazione.

4.2. – Diverso è, quindi, l'onere istruttorio e dipoi motivazionale che grava sull'Agenzia delle Entrate ai fini del disconoscimento del regime di tassazione ordinario catastale (operante per le imprese individuali e le società semplici agricole), da un lato, e dei vari regimi premiali cui si è accennato, dall'altro lato. Nel primo caso l'ente impositore deve acquisire, nella fase di controllo, elementi utili a giustificare e dimostrare il mancato possesso, da parte del contribuente, dei presupposti di applicazione dell'art. 32 del T.U.I.R.

Talché, in seno al giudizio sull'atto di accertamento, qualora gli elementi di fatto ed i relativi mezzi di prova introdotti nel processo non valgano a provare, con il rango delle presunzioni gravi, precise e concordanti, che, ad esempio, non è rispettato il requisito della prevalenza di cui all'art. 32 del T.U.I.R., oppure che non sono osservati i limiti fissati dalla lett. b) di tale disposizione quanto all'attività di allevamento, il giudice tributario dovrà dichiarare l'illegittimità della rettifica; ciò, indipendentemente dal fatto che l'imprenditore agricolo abbia dato prova positiva dell'osservanza di tali limiti.

Nel secondo caso, invece, l'Ufficio deve richiedere al contribuente di giustificare la ricorrenza dei presupposti per l'accesso al beneficio fiscale. E, qualora motivi, alla luce delle risultanze istruttorie, l'insussistenza delle condizioni per fruire del regime premiale ed il soggetto passivo, in sede di giudizio promosso avverso l'atto impositivo, non dimostri il possesso di tali requisiti, il giudice dovrà dichiarare la legittimità dell'operato dell'Agenzia delle Entrate (e, per l'effetto, statuire per il disconoscimento del beneficio fruito dall'imprenditore agricolo).

5. Le preclusioni in danno dell'imprenditore agricolo accertato. – L'art. 32, penultimo comma del d.p.r. n. 600/1973 stabilisce la preclusione, in capo al soggetto destinatario dell'attività di controllo, circa la facoltà d'introdurre nel procedimento amministrativo ed in fase contenziosa fatti e documenti non rappresentati all'Amministrazione finanziaria in fase istruttoria, a condizione che essi fossero stati oggetto di specifica richiesta da parte del medesimo ente impositore, e salvo il caso in cui la mancata produzione in fase istruttoria non sia dipesa da fatto imputabile al medesimo soggetto passivo ⁽¹⁷⁾. Dunque, laddove l'Agenzia delle Entrate richieda fatti e notizie specifiche all'imprenditore agricolo accertato – come, ad esempio, il tipo di attività svolta sui prodotti agricoli propri ed acquistati da terzi – e costui non vi ottemperi, il contribuente, ai sensi dell'art. 32, cit., si vedrà preclusa (dietro eccezione dell'Ufficio) la facoltà d'introdurre nella successiva fase amministrativa e nel giudizio quella medesima circostanza di fatto.

Per contro, siccome priva del carattere della specificità richiesto dall'art. 32 del d.p.r. n. 600/1973, la mancata soddisfazione, in tutto o in parte, della richiesta rivolta dall'Ufficio finanziario, all'imprenditore agricolo, di operare una mera generica descrizione dell'attività svolta, non dovrebbe comportare la maturazione di qualsivoglia preclusione in capo al soggetto passivo. Quanto poi, in tale evenienza, al contenuto della motivazione dell'atto di accertamento ed alla ripartizione dell'onere probatorio, si ritiene che, da un lato, ove il soggetto passivo (imprenditore individuale e società semplice agricola) abbia beneficiato del regime ordinario d'imposizione catastale, l'Amministrazione è comunque tenuta a specificare le caratteristiche dell'impresa svolta dal contribuente ed a motivare (e dipoi dimostrare) il perché non ritiene soddisfatte le prescrizioni dell'art. 32 del T.U.I.R. Opinare che l'incompletezza della risposta del soggetto accertato valga a rendere meno gravoso l'onere motivazionale e della prova dell'Ufficio, significherebbe assumere che sia il contribuente, non l'Amministrazione, a dover dar ragione del regime catastale di cui ha beneficiato (¹⁸). Il che, per le ragioni dette, non è accettabile.

Conclusione opposta vale quanto al disconoscimento di tutti i regimi fiscali agevolativi cui si è accennato. In tal caso, infatti, gravando sul contribuente l'onere di giustificare la sussistenza dei presupposti per poter accedere al beneficio tributario, l'omessa o insufficiente rappresentazione, da parte del medesimo, delle caratteristiche della propria attività può giustificare, per ciò solo, il recupero dell'agevolazione (vista l'essenzialità di tale rappresentazione ai fini del riconoscimento dell'agevolazione).

6. Le possibili incongruenze determinate dal criterio di ripartizione dell'onere probatorio. – La diversa ripartizione dell'onere della prova in dipendenza della differente natura del regime ordinario d'imposizione su base catastale, da un lato, e dei regimi forfetari di determinazione del reddito e dell'IVA, dall'altro lato, determina possibili incongruenze in fase processuale.

Si pensi al caso in cui l'Agenzia delle Entrate, con un unico avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, disconosca il regime ordinario di tassazione catastale di cui ha beneficiato l'impresa agricola individuale, per difetto del requisito della prevalenza di cui all'art. 32, lett. c) del T.U.I.R. e, conseguentemente, anche la legittima fruizione del regime forfetario di determinazione dell'IVA (ai sensi dell'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972).

Laddove l'atto sia impugnato dal contribuente ed il giudice ritenga che costui non abbia fornito prova positiva della sussistenza del requisito della prevalenza, potrà: a) dichiarare legittima la rettifica sia ai fini IVA, sia agli effetti delle imposte sui redditi, ove apprezzi che l'Ufficio finanziario abbia dimostrato l'insussistenza del requisito della prevalenza di cui all'art. 2135, comma 3 c.c.; b) statuire per la legittimità della rettifica ai fini IVA (non avendo l'imprenditore provato, come è suo onere, di poter accedere al regime agevolativo forfetario) ed, al contempo, per l'illegittimità di quella ai fini delle imposte sui redditi, quando ritenga che comunque anche l'Amministrazione finanziaria non abbia positivamente provato il difetto del requisito della prevalenza.

Si tratta di effetto certamente incongruo, ma dipendente dalla diversa natura dei regimi forfetari, rispetto a quello ordinario di tassazione su base catastale di cui all'art. 32 del T.U.I.R.

Infine, va rammentato che, laddove sia appurata l'illegittima fruizione, da parte del contribuente, del regime d'imposizione catastale, ovvero del regime forfetario di determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi o, ancora, dei regimi forfetari IVA, in tutte tali circostanze il contribuente vedrà qualificato il proprio reddito come d'impresa, determinato secondo le regole ordinarie (^{XIX}), e verrà assoggettato all'ordinario criterio di determinazione dell'IVA.

Giuseppe Ferrara ()*

(*) Avvocato del Foro di Firenze.

(1□) L'art. 32 del T.U.I.R. prevede che il reddito agrario è costituito dalla «parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale di esercizio ed al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti delle potenzialità del terreno, nell'esercizio delle attività agricole si di esso». Precisa, poi, che

sono considerate agricole le attività di coltivazione del terreno e di silvicoltura, quelle di animali e di produzione di vegetali in serra, nei limiti fissati dalla disposizione, oltre che le attività di cui all'art. 2135, comma 3 c.c., di manipolazione, commercializzazione, trasformazione e valorizzazione, con riferimento ai beni individuati in apposito d.m..

(2) V. gli artt. 6, comma 3 ed 81 del T.U.I.R.

(3) L'art. 56, comma 5 del T.U.I.R. prevede, infatti, che il contribuente possa sottrarsi alla quantificazione in via forfetaria del reddito d'impresa prodotto dall'attività di allevamento oltre i limiti di cui all'art. 32, lett. b) del d.p.r. n. 917/1986, esercitando apposita opzione nella dichiarazione dei redditi. Analoga disposizione è recata nel comma 5 dell'art. 56 *bis* sia per le attività di produzione di vegetali esercitate oltre i limiti di cui al menzionato art. 32, lett. b), sia per le attività di manipolazione, trasformazione, ecc. aventi ad oggetto prodotti diversi da quelli di cui all'art. 32, lett. c), sia per le attività di erogazione di servizi di cui all'art. 2135, comma 3 c.c. Ed ancora, identica facoltà è concessa all'imprenditore agricolo quanto all'esercizio delle attività agrituristiche, ai sensi dell'art. 5, comma 3 della legge n. 413/1991.

(4) V. l'art. 22, comma 1 del d.l. n. 66/2014.

(5) V., *ex pluris*, Cass. 30 novembre 2012, n. 21406, in *Giust. civ. Mass.*, 2012, 11, 1357; Cass. 9 novembre 2011, n. 23314, in *Vita not.*, 2012, 1, 351.

(6) V. per tutti M. Basilavecchia, *Funzione impositiva ed attività di accertamento*, Torino, 2013.

(7) V., in termini, F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 56 e ss. V. anche, sul punto, M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir., Agg.*, V, 2001, 48 e ss.; S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, 1994, I, 401 e ss.

(8) V. per tutti M. Basilavecchia, *op. ult. cit.*.

(9) V. la comunicazione della Commissione CE sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di stato in *G.U.C.E.* C 384 del 10 dicembre 1998, punto 27.

(10) Corte cost. 31 marzo 1965, n. 16, in *Foro it.*, 1965, 596. V. anche Corte cost. 10 dicembre 1987, n. 482, in *Giur. cost.*, 1987, 3267. La Corte ha statuito che «quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la base per la tassazione è data (e la capacità del contribuente è rivelata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale».

(11) Per approfondimenti sul tema v., per tutti, M. Miccinesi, *Il reddito dei fabbricati: profili e considerazioni critiche*, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, Milano, 1986, 191 e ss., spec. 192 e 233-234. V. anche Id., *La disciplina tributaria come indiretta forma di sostegno e sua progressiva erosione*, in *Finanziamento e credito all'agricoltura*, Milano, 1996, 125 e ss., il quale, in generale, osserva che «il sistema di tassazione catastale assolve in buona parte la funzione di una tassazione cripto patrimoniale, cioè non colpisce i redditi, ma il patrimonio, in quanto quest'ultimo viene ritenuto di per sé produttivo di ricchezza; l'imposizione risulta così sganciata dalla effettiva quantificazione dei flussi di ricchezza prodotti e, correlativamente, la conformazione del reddito fondiario prescinde completamente dall'effettivo impiego del bene in forme economicamente rilevanti» (127).

(12) Sul punto vi è concordia in dottrina: v., *ex multis*, A. Fantozzi, *Prospettive dello strumento societario in agricoltura*, in *Riv. dir. agr.*, 1993, I, 287 e ss., spec., 318 e ss.; F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 56 e ss.; M. Miccinesi, *op. ult. cit.*, 127; R. Lupi, *Fiscalità analitica e giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 411 e ss., spec. 427.

(13) Dagli artt. 1, comma 1093 della legge n. 296/2006 e dal comma 36 della legge n. 147/2013.

(14) V. per il principio Corte di giustizia CE 26 maggio 2005, in causa C-43/04, in *Racc.* 2005, pag. I-04491; Corte di giustizia CE 15 luglio 2004, in causa C-321/02, *ivi* 2004, pag. I-07101.

(15) Sul tema, ci sia consentito rinviare anche a G. Ferrara, *Attività di allevamento di animali svolta su terreni oggetto di usi civici: accertamento fiscale, ripartizione dell'onere probatorio e reddito agrario*, in questa Riv., 2014, 459 e ss.

(16) Le società agricole diverse dalla società semplice, in quanto considerate *tout court* dal legislatore tributario titolari di reddito d'impresa, ai sensi degli artt. 6 ed 81 del T.U.I.R., sono per ciò solo obbligate alla tenuta delle scritture contabili proprie dell'impresa commerciale. La disamina della contabilità costituisce quindi la prima fase necessaria dell'attività di controllo, finalizzata a verificare la sussistenza dei requisiti della c.d. agrarietà.

(17) Sul tema delle preclusioni che si maturano in capo al contribuente nell'ambito dell'attività istruttoria svolta dall'Amministrazione finanziaria, ci permettiamo di rinviare a G. Andreani – G. Ferrara, *Oneri nel contribuente in fase procedimentale e preclusioni processuali*, in *Corr. trib.*, 2012, 618 e ss. ed *ivi* ulteriori riferimenti di giurisprudenza e dottrina.

(18) Rimane salva la soggezione del contribuente all'irrogazione delle sanzioni pecuniarie di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 471/1997, ove si ritenga che le stesse colpiscano, indipendentemente dalla specificità della richiesta dell'organo accertatore, il contegno non collaborativo del destinatario della richiesta istruttoria.

(19) Nel caso in cui sia appurato il superamento dei limiti fissati dall'art. 32, lett. *b*) e *c*) del T.U.I.R., solo il reddito relativo all'attività eccedente tali limiti costituisce reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55, comma 1 del T.U.I.R.