



Questioni chiave in tema di interpretazione e costruzione delle categorie della fiscaltà ambientale con riferimento alle attività e alle imprese agricole

DOTT. FRANCESCO SPINELLO

- Le attività svolte da un'impresa agricola e consistenti nell'acquisto e/o utilizzo di combustibili inquinanti per produrre biogas/biomasse (green) possono essere ricondotte nell'alveo delle c.d. "attività connesse" e, quindi, essere assoggettate, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, all'imposizione agevolata prevista per le richiamate attività? In particolare, la nozione di attività connesse è dettata dall'art. 2135 c.c., terzo comma, secondo cui si intendono comunque connesse *"le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge"*.

In ambito tributario tale nozione (non del tutto coincidente con quella civilistica) viene richiamata dall'art. 32, secondo comma, lett. c) del d.P.R. n. 917/1986 T.U.I.R.: in particolare, la richiamata disposizione prevede che sono considerate attività agricole *"le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c., dirette 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 tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali."* Tale nozione consente di far rientrare le attività connesse tra le attività agricole e, pertanto, di rendere applicabile l'art. 32, primo comma del d.P.R. n. 917/1986, ai sensi del quale, *"Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni*

Progetto di ricerca Prin PNRR "Fiscaltà e finanza pubblica nella transizione verso uno sviluppo economico sostenibile" finanziato con fondi del Ministero dell'Università e della Ricerca nell'ambito del Programma finanziato dall'Unione Europea. NextGenerationEU, PRIN PNRR 2022 Prog. n. P20229KAX2.

<https://economia.uniroma2.it/dmd/progetti/451-1324/la-tassazione-e-la-finanza-pubblica-nella-transizione-verso-uno-sviluppo-economico-sostenibile-taxation-and-public-finance-in-the-transition-towards-a-sustainable-economic-development>



imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.”

Ai fini IVA, la nozione di attività connesse viene richiamata dall'art. 34-bis del d.P.R. n. 633/1972; in particolare, il primo comma della norma de qua prevede che *“per le attività dirette alla produzione di beni ed alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c., l'imposta sul valore aggiunto è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfettaria dell'imposta afferente agli acquisti ed alle importazioni; in ogni caso, il secondo comma dell'art. 34-bis dispone che Il contribuente ha facoltà di non avvalersi della disposizione del presente articolo. In tal caso l'opzione o la revoca per la determinazione dell'imposta nel modo normale si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, e successive modificazioni.”*

- Le attività svolte da un'impresa agricola e consistenti nella vendita di rifiuti (nozione) da utilizzare per produrre bio-combustibile (green) possono essere ricondotte nell'alveo delle attività connesse (nozione) e, quindi, essere assoggettate, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, all'imposizione agevolata prevista per tali attività?

Con riferimento alle attività agricole si richiamano i riferimenti normativi e le nozioni di cui al punto precedente (art. 2135 c.c., art. 32, primo e secondo comma del d.P.R. n. 917/1986 T.U.I.R., art. 34-bis del d.P.R. n. 633/1972).

Con particolare riferimento alla nozione di tributo, invece, si rende necessario verificare se essa sia stata prevista dalla normativa nazionale (in materia fiscale, a quanto consta, parrebbe di no, ma occorre verificarlo nell'ambito delle attività di ricerca da svolgere in vista del Convegno) e/o in altri settori dell'ordinamento diversi dal diritto tributario, verificando l'esistenza di disposizioni che effettuano rinvio ad altri settori dell'ordinamento e/o richiamano tale nozione (art. 183, lett. a) del D.Lgs. n. 152/2006). In assenza di una nozione univoca adottata nel nostro Paese, si renderà

Progetto di ricerca Prin PNRR “Fiscalità e finanza pubblica nella transizione verso uno sviluppo economico sostenibile” finanziato con fondi del Ministero dell'Università e della Ricerca nell'ambito del Programma finanziato dall'Unione Europea. NextGenerationEU, PRIN PNRR 2022 Prog. n. P20229KAX2.

<https://economia.uniroma2.it/dmd/progetti/451-1324/la-tassazione-e-la-finanza-pubblica-nella-transizione-verso-uno-sviluppo-economico-sostenibile-taxation-and-public-finance-in-the-transition-towards-a-sustainable-economic-development>



necessario accertare se, in ambito comunitario, i recenti regolamenti sulla Tassonomia (Reg. n. 852/2020, Reg. Del. n. 2139(2021, Reg. 2486/2023 Reg. n. 2023/2631) prevedano una specifica definizione applicabile nell'ordinamento nazionale.

- La produzione di energia green (eolica e/o fotovoltaica) sul suolo dell'imprenditore agricolo può essere considerata un'attività connessa (nozione) e, quindi, essere assoggettata al regime fiscale agevolato previsto ai fini delle imposte dirette e dell'IVA per le attività connesse?

Con riferimento alle attività agricole si richiamano i riferimenti normativi e le nozioni di cui al 10 punto precedente (art. 2135 c.c., art. 32, primo e secondo comma del d.P.R. n. 917/1986 T.U.I.R., art. 34-bis del d.P.R. n. 633/1972).

Peraltro, mette conto richiamare il numero 27-quinquies della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, che prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10%, tra gli altri, agli "*impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica*". I successivi numeri 127-sexies), e 127- septies), stabiliscono l'applicazione dell'analogia aliquota ridotta, rispettivamente, ai beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti, e degli edifici di cui al n. 127-quinquies) e alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies).”

Progetto di ricerca Prin PNRR “Fiscalità e finanza pubblica nella transizione verso uno sviluppo economico sostenibile” finanziato con fondi del Ministero dell'Università e della Ricerca nell'ambito del Programma finanziato dall'Unione Europea. NextGenerationEU, PRIN PNRR 2022 Prog. n. P20229KAX2.

<https://economia.uniroma2.it/dmd/progetti/451-1324/la-tassazione-e-la-finanza-pubblica-nella-transizione-verso-uno-sviluppo-economico-sostenibile-taxation-and-public-finance-in-the-transition-towards-a-sustainable-economic-development>