

associazione **Alessandro Bartola**
studi e ricerche di economia e di politica agraria

agriregionieuropa



FISCO E AGRICOLTURA: UNA DIFFICILE CONVIVENZA

a cura di Antonio Cristofaro

Collana Economia Applicata



associazione **AlessandroBartola**

FISCO E AGRICOLTURA: UNA DIFFICILE CONVIVENZA

a cura di Antonio Cristofaro

Collana Economia Applicata

Associazione Alessandro Bartola
Studi e ricerche di economia e di politica agraria

Dipartimento di Scienze Economiche e Sociali
Università Politecnica delle Marche
Piazzale Martelli, 8
60121 Ancona

Collana Economia Applicata
Volume 5, anno 2017

ISBN 9788894062960

Curatore

Prof. Antonio Cristofaro, Università degli Studi di Napoli - Associazione Alessandro Bartola

Capitolo 1. Introduzione, Un quadro di sintesi,

Capitolo 2. Agricoltura ed agricoltori, Paragrafo 2.2 Gli imprenditori agricoli

Capitolo 6. Conclusioni, Le riforme renziane

Autori (in ordine alfabetico)

Prof.ssa Simonetta Botarelli, Università di Siena

Capitolo 4. Catasto che passione, Paragrafo 4.2 La revisione del 1988: un'occasione mancata

Dott. Domenico Ciaccia, Istat

Capitolo 2. Agricoltura ed agricoltori, Paragrafo 2.1 I conti economici dell'agricoltura

Dott.ssa Elina De Simone, Università Parthenope, Napoli

Capitolo 3. I problemi dell'imposizione: la teoria, Paragrafo 3.3 Le spese fiscali (tax expenditures): definizioni e valutazioni

Prof. Amedeo Di Maio, Università di Napoli "Orientale"

Capitolo 3. I problemi dell'imposizione: la teoria, Paragrafo 3.1 I principi dell'imposizione

Prof. Antonio Di Majo, Università Roma Tre

Capitolo 3. I problemi dell'imposizione: la teoria, Paragrafo 3.3 Le spese fiscali (tax expenditures): definizioni e valutazioni

Prof. Fabio Fiorillo, Università Politecnica delle Marche

Capitolo 3. I problemi dell'imposizione: la teoria, Paragrafo 3.2 La tassazione ambientale

Dott.ssa Mafalda Monda, CREA
Capitolo 5. Il federalismo defunto

Dott. Andrea Morreale, Istat, *Collaboratore del Capitolo 2. Agricoltura ed agricoltori, Paragrafo 2.1 I conti economici dell'agricoltura*

Dott. Roberto Moro, Istat
Capitolo 2. Agricoltura ed agricoltori, Paragrafo 2.1 I conti economici dell'agricoltura

Dott. Paolo Panfili, Istat, *Collaboratore del Capitolo 2. Agricoltura ed agricoltori, Paragrafo 2.1 I conti economici dell'agricoltura*

Prof. Antonio Pierri, Università di Perugia
Capitolo 4. Catasto che passione, Paragrafo 4.1 Il catasto oggi

Il curatore ringrazia gli autori per la loro pazienza e disponibilità, e si scusa per una gestazione forse troppo lunga, condizionata anche dalle trasformazioni normative, che si sono succedute in questi ultimi anni.

Un particolare ringraziamento ad Anna Piermattei che ha curato l'editing, abilmente destreggiandosi tra i diversi format di autori un pochino indisciplinati.

Ai miei cari amici Franco Sotte e Marco Tonnarelli, che fin dall'inizio, l'uno con qualche palpitazione e l'altro con molta curiosità, hanno seguito lo svolgersi di questa avventura, la mia affettuosa riconoscenza.

Indice

INDICE	V
1 INTRODUZIONE	7
1.1 UN QUADRO DI SINTESI	7
2 AGRICOLTURA ED AGRICOLTORI.....	15
2.1 I CONTI ECONOMICI DELL'AGRICOLTURA*	15
2.2 GLI IMPRENDITORI AGRICOLI*	27
3 I PROBLEMI DELL'IMPOSIZIONE: LA TEORIA	41
3.1 I PRINCIPI DELL'IMPOSIZIONE*	41
3.2 LA TASSAZIONE AMBIENTALE*	56
3.3 LE SPESE FISCALI (TAX EXPENDITURES): DEFINIZIONI E VALUTAZIONI*	65
4 CATASTO CHE PASSIONE	87
4.1 IL CATASTO OGGI*	87
4.2 LA REVISIONE DEL 1988: UN'OCCASIONE MANCATA*	111
5 IL FEDERALISMO DEFUNTO*	131
5.1 ALCUNE RIFLESSIONI SULL'ELIMINAZIONE DELL'IRAP NEL SETTORE AGRICOLO ...	131
5.2 L'ABOLIZIONE DELL'IMU SUI TERRENI ED I SUOI EFFETTI SUL SETTORE AGRICOLO	136
6 CONCLUSIONI	143
6.1 LE RIFORME RENZIANE.....	143

1 Introduzione*

1.1 Un quadro di sintesi

L'agricoltura: un mondo complesso

Con le riforme “renziane” del 2015 e del 2016, consistenti nell’abolizione quasi totale dell’IRAP e con l’esclusione almeno fino al 2019, di una quota significativa dei redditi agricoli dalla base imponibile dell’IRPEF, il settore agricolo è diventato in gran parte un mondo *tax-free*.

È diventato anche un mondo fiscalmente più semplice avendo sciolto con la spada di Alessandro i due nodi gordiani dell’individuazione dei contribuenti soggetti ad IRAP da un lato e della determinazione dei redditi su base catastale dall’altro; ma tale semplificazione, a parte considerazioni di carattere equitativo sul livello della pressione fiscale, rischia di accentuare una serie di distorsioni, già presenti nel sistema, in quanto l’imprenditore si trova ora di fronte ad una normativa che lo condiziona, nelle sue scelte economiche, in modo molto più *tranchant* di quanto avvenisse in precedenza.

Sta di fatto che il settore agricolo così come definito nella contabilità nazionale italiana si presenta con alcune specificità, che non si riscontrano negli altri settori produttivi, e che almeno in parte hanno condizionato una politica tributaria, che in questo settore assomiglia terribilmente ad una specie di *patchwork* in cui i singoli pezzi, sembrano essere stati assemblati del tutto casualmente.

Nel primo capitolo viene delineata la struttura complessiva del settore sia a livello macro che a livello micro, con l’identificazione dei “produttori agricoli”, una categoria la cui composizione è stata sempre oggetto di un ampio dibattito e non solo da un punto di vista tributario.

Gli aspetti macro sono sviluppati nel primo paragrafo nel contributo di Domenico Ciaccia e Roberto Moro, che delineano le nuove caratteristiche del settore, come risultano dalla revisione dei Conti Nazionali effettuata in occasione

* Autore: Antonio Cristofaro, Università Federico II di Napoli, Associazione Alessandro Bartola

del passaggio al SEC2010, nonché la sua posizione rispetto all'agricoltura degli altri paesi che fanno parte dell'UE; aldilà degli aspetti meramente quantitativi, anche ad un livello così aggregato, risultano evidenti alcune particolarità, che, come si vedrà, avranno un significativo rilievo per la valutazione della politica tributaria, non solo per il necessario confronto tra il settore agricolo nel suo insieme e le altre attività produttive, ma anche con riferimento alla sua composizione interna in termini di tipologie colturali e di configurazione giuridica dell'impresa.

In primo luogo, anche a livello ufficiale, la rappresentazione del settore viene fatta secondo due distinte impostazioni; nella versione della contabilità nazionale italiana (Quadro Centrale) si ha una rappresentazione per prodotti; i beni e i servizi agricoli vengono merceologicamente definiti, indipendentemente dal loro modo di produzione; nella versione europea dei Conti Economici dell'Agricoltura (CEA/EEA), viene considerata soltanto la produzione riconducibile ad un'attività professionale ("*agriculture industry*"), con l'esclusione quindi di quella realizzata in strutture non riconducibili a tale modello (orti familiari, piccoli allevamenti familiari, piccolissime aziende etc.). Ma anche all'interno di questa ristretta accezione ci troviamo di fronte ad un mondo tutt'altro che omogeneo. Come verrà ampiamente analizzato nel paragrafo successivo, l'80% della produzione agricola è realizzato da grandi imprese individuali o strutturate in forma societaria, il peso di tutte le altre, che sono la stragrande maggioranza, è quantitativamente modesto e probabilmente irrilevante in termini di influenza sulle variabili economiche a livello micro (prezzi, retribuzioni unitarie etc.)

In secondo luogo nel Quadro Centrale la definizione di beni e servizi agricoli è più ampia di quella accolta nel CEA, includendo una serie di servizi, che tradizionalmente svolti all'interno dell'azienda agricola, sono stati via via esternalizzati, acquistando, come si vedrà un peso quantitativo non indifferente; si fa riferimento ai servizi classificati nell'ATECO 01.6 (Attività di supporto ed attività che seguono la raccolta) di cui il contoterzismo puro ne è l'esempio più classico.

Infine viene messo in luce come il settore si sia negli ultimi anni sempre più diversificato, affiancando alla tradizionale produzione di beni agricoli una serie di attività, che in teoria potrebbero essere svolte in maniera del tutto indipendente, come la trasformazione e la commercializzazione di prodotti aziendali, l'agriturismo, il fotovoltaico, il biogas, le biomasse etc.

Nel secondo paragrafo viene analizzata in generale la figura del "produttore agricolo", essendo questo settore probabilmente l'unico in cui la produzione può avvenire in modo significativo, prescindendo da un'attività imprenditoriale; successivamente viene delineata ed in dettaglio la figura dell'imprenditore agricolo secondo diversi parametri, come la forma giuridica dell'impresa, la

tipologia culturale, identificata secondo la classificazione ufficiale delle attività economiche¹, e la dimensione economica, misurata in termini di fatturato.

Le informazioni relative derivano dai dati pubblicati dall'ISTAT sui risultati economici delle aziende agricole e dalle banche-dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), in cui sono contenute le informazioni ricavabili dalle dichiarazioni presentate ai fini IRPEF, IRES, IRAP ed IVA.

In accordo con le più recenti ricerche (Arzeni A. Sotte F., 2013) il settore agricolo si presenta come un mondo multipolare, in cui convivono vari soggetti, con distinti obiettivi e diverso peso economico.

Se teniamo a mente la divisione del settore in agricoltura tradizionale (ATECO 01.1 – 01.5 e 2.10 – 2.30), prestazioni di servizi (ATECO 01.6 e 2.40) e attività connesse (o attività secondarie secondo la contabilità nazionale) possiamo identificare le seguenti categorie di produttori:

- un primo gruppo comprende i proprietari terrieri che non sono titolari di partita IVA e quindi non è plausibile identificarli come imprenditori, secondo la definizione standard della teoria microeconomica, anche se possono vendere saltuariamente i loro prodotti sul mercato; nel 2014 si trattava di circa 5 milioni e mezzo di soggetti, a cui secondo l'ISTAT era imputabile il 13% della produzione complessiva; quasi certamente la loro attività si esplica nel campo dell'agricoltura tradizionale;
- un secondo gruppo comprende le piccole imprese individuali, ossia i titolari di partita IVA con un volume d'affari inferiore ai 100 mila euro, con un valore medio nel 2014, di 25 mila euro; la loro attività si esplica quasi esclusivamente nell'agricoltura tradizionale con una quota del volume d'affari pari al 16%; è la categoria più numerosa, comprendente 290 mila contribuenti pari al 73% del totale; è dubbio peraltro che si possano definire come imprenditori nel senso strettamente economico del termine;
- un terzo gruppo è composto dalle grandi imprese individuali e dalle società di persone; è un gruppo abbastanza omogeneo in termini di valori medi (tra 250 e 300 mila euro), anch'esso presente quasi esclusivamente nell'agricoltura tradizionale con una quota del 57%;
- infine occorre prendere in considerazione le società di capitali (incluse le cooperative), a cui è imputabile quasi il 100% della prestazione di servizi, che costituiscono quasi il 29% del volume d'affari totale, ma che sono presenti anche nell'agricoltura tradizionale con una quota del 27%; inutile

¹ ISTAT, 2009

dire che per questo gruppo siamo di fronte a valori medi particolarmente elevati tra uno e tre milioni di euro.

Si può concludere che la maggior parte dell'agricoltura tradizionale è svolta da imprese medio- grandi, ma con strutture organizzative e forme giuridiche molto diverse; il "nanismo" di cui si continua a parlare è più un fenomeno sociale che economico. Nello stesso tempo come già evidenziato dai dati di contabilità nazionale le prestazioni di servizi stanno acquistando un rilievo sempre più significativo e sono svolte esclusivamente da grandi imprese (soprattutto cooperative) con una dimensione in termini di volume d'affari del tutto ragguardevole.

La politica tributaria: teoria e realtà

La politica tributaria si trova così di fronte ad una molteplicità di produttori che possono avere obiettivi abbastanza differenti, ma anche alla produzione di beni del tutto simili, ma svolta in contesti completamente diversi.

Di fronte a questa situazione ci si è comportati finora, pur con alterne vicende (Cristofaro A., 2012), cercando di perseguire più o meno consapevolmente due distinti obiettivi:

- mantenere a livello generale, anche per le reiterate pressioni delle associazioni professionali, un tasso di pressione tributaria molto al di sotto di quella prevalente nelle altre branche dell'economia;
- discriminare il prelievo all'interno del settore in funzione della configurazione giuridica dei produttori da un lato e della tipologia dei beni prodotti dall'altro, spesso senza rendere esplicite le specifiche motivazioni.

Riguardo al primo punto per gli anni più recenti le analisi svolte nell'Annuario dell'Agricoltura Italiana, edito dal CREA, documentano come tra il 2011 ed il 2015 la pressione fiscale sul settore agricolo, in termini di valore aggiunto sia stata mediamente pari al 40% di quella prevalente negli altri settori economici e sia diminuita di circa due punti percentuali a fronte di un incremento di tre punti per il resto del sistema economico². Nello stesso periodo il valore aggiunto del settore agricolo è aumentato del 6,6% a prezzi correnti ed è diminuito di circa l'1% a prezzi costanti; per gli altri settori si ha una riduzione di circa il 2% a prezzi correnti e del 4% a prezzi costanti.

Nell'ultimo capitolo di questo volume l'analisi limitata all'impresa agricola in senso stretto, ossia ai titolari di partita IVA, dell'Agricoltura e Silvicoltura, rileva che tra il 2007 ed il 2014 il risultato netto di gestione, a prezzi correnti è aumentato del 29%, mentre negli altri settori è diminuito del 17%; la pressione tributaria con riferimento a tale variabile è limitatamente alle imposte sul reddito

² CREA, 2017 Cap. 17 a cura di Monda M.

di esercizio è stata, nel settore agricolo, mediamente pari al 57% di quella prevalente negli altri settori.

Ciò malgrado le associazioni professionali del settore hanno sempre sostenuto l'insostenibile "pesantezza" del carico tributario ottenendo a partire dal 2016 l'abolizione dell'IMU e dell'IRAP agricola e l'incremento delle percentuali di compensazione per il settore della zootecnia, nonché dal 2017 l'abolizione temporanea dell'IRPEF agricola.

Questi aspetti differenziali rientrano, almeno in parte, nella più vasta tematica delle agevolazioni fiscali, argomento ampiamente trattato nei suoi termini generali nel contributo di Antonio Di Majo ed Elina De Simone nella parte terza del volume.

Da un punto di vista quantitativo si tratta di importi ragguardevoli; secondo le stime che il CREA, pubblica annualmente, (CREA 2017, cap.17) siamo nell'ordine dei due miliardi e mezzo di euro, come media per gli anni dal 2011 al 2015, di cui circa metà attribuibili all'accisa ridotta sugli oli minerali.

In questo quadro l'aspetto concettualmente più interessante è la determinazione catastale del reddito d'impresa; una tematica ampiamente dibattuta fino alla prima metà degli anni novanta, poi sostanzialmente abbandonata ed inopinatamente ripescata dall'abolizione temporanea dell'IRPEF agricola (Tosoni G.P., 2016).

Ancora oggi il sistema catastale riguarda un numero d'impresе (persone fisiche e società semplici) a cui è imputabile circa il 70% del volume d'affari dell'agricoltura tradizionale; bisogna poi aggiungere da un lato i proprietari non-imprenditori e dall'altro le altre società di persone e le società a responsabilità limitata che hanno optato per tale sistema, pur restando definito il loro reddito imponibile come reddito d'impresa e quindi escluso dall'abolizione temporanea.

Per quanto si dica usualmente che non c'è nulla di più definitivo di una norma transitoria, è probabile che tale abolizione abbia comunque vita breve, potendosi ipotizzare anche una pronuncia di incostituzionalità, in quanto l'esclusione di un reddito, derivante da un'attività economica di mercato, dalla base imponibile dell'IRPEF, indipendentemente dal suo livello, costituisce sul piano normativo un *unicum*, che contrasta in modo palese con il concetto di capacità contributiva sancito dall'art.53 della Costituzione.

Comunque la determinazione catastale dei redditi agricoli presenta significativi caratteri di ambiguità, per cui le sue relazioni con le problematiche relative alle agevolazioni fiscali, non sono di facile definizione anche perché nel corso dell'ultimo mezzo secolo la sua natura è profondamente cambiata.

L'illusione della determinazione catastale del reddito delle imprese agricole, in quanto geneticamente diverso da quello di qualsiasi altra impresa, svolgente la propria attività in un altro settore economico, è durata praticamente fino alla prima metà degli anni '90, quando con il passaggio delle società di capitali prima e delle società di persone poi alla tassazione in base a bilancio, si ammise che non

si trattava tanto di definire un concetto di reddito, quanto di “proteggere”, per diversi motivi, un settore, che anche dopo il suo “dimagrimento” rappresentava un elemento significativo, a livello anche politico dell’economia nazionale. Tuttavia ciò ha aggiunto un nuovo elemento di incoerenza ad un sistema che, come si è già detto presenta diversi punti critici.

Nell’ampio contributo di Antonio Pierri, nella quarta parte del volume, i concetti di reddito agrario e di reddito dominicale, prescindendo dalla loro determinazione pratica, sono così fissati:

- il reddito agrario comprende gli interessi sul capitale di esercizio e la remunerazione imputata per il lavoro direttivo, svolto dall’imprenditore agricolo;
- il reddito dominicale è il residuo che si ottiene sottraendo ai ricavi i costi intermedi, gli ammortamenti, il reddito agrario, la remunerazione del lavoro dipendente e quella imputabile al lavoro autonomo, che di fatto viene ad essere esclusa dal reddito complessivo rilevante ai fini IRPEF.

Tale esclusione è del tutto anomala rispetto alla definizione standard di reddito aziendale, in cui tale grandezza è implicitamente compresa ed in questo senso può essere considerata una vera e propria agevolazione, secondo le varie definizioni analizzate nel contributo Di Majo – De Simone, mentre le problematiche relative ai redditi agrari e domenicali debbono essere considerate su un altro piano.

I valori dei redditi agrari e domenicali sono rimasti nella loro struttura sostanzialmente inalterati, dopo l’ultima ed unica revisione del 1988, che del resto, come ampiamente documentato nel contributo di Simonetta Botarelli, si occupò soltanto di una revisione delle tariffe, lasciando intatto il sistema delle colture, che risaliva al 1939! Successivamente e saltuariamente i valori dei redditi, furono aumentanti uniformemente, attraverso l’applicazione di un coefficiente unico nazionale, eventualmente differenziato tra imprenditori agricoli (coltivatori diretti. Imprenditori agricoli professionali) e proprietari non-imprenditori.

Tutto ciò ha portato alla conseguenza che la distribuzione del carico tributario avvenga sulla base di parametri che, come minimo, risalgono ad un quarto di secolo fa e nello stesso tempo i valori del reddito dominicale risulterebbero superiori a quelli calcolati sui valori correnti, secondo la definizione data in precedenza, con la conseguenza, ampiamente documentata nel contributo di Pierri, di sottoporre di fatto ad imposizione la quota di “reddito” imputabile al lavoro autonomo che pure dovrebbe essere esente.

Se però ci si astrae dalle incoerenze interne del sistema catastale come è oggi e ci si interroga sulla possibilità di una sua revisione, come fu ampiamente dibattuto alla fine degli anni novanta (Leccisotti M., 1990; Seroglia G., 2003), si giunge alla conclusione che la permanenza di un sistema del genere è incompatibile con quelli

che sono comunemente ritenuti i principi a cui un sistema tributario dovrebbe ispirarsi.

Questa analisi è ampiamente svolta nel contributo di Amedeo Di Maio nella terza parte del volume in cui partendo da un *excursus* storico, a partire dal XVIII secolo, sulle motivazioni sottostanti questa particolare configurazione del reddito d'impresa, le rilegge alla luce di obiettivi specifici (equità, stabilità, crescita, semplificazione etc.), che la teoria economica ha via via elaborato e l'evoluzione dei sistemi tributari moderni ha più o meno recepito.

Le conclusioni sono molto nette; non sembra che ci siano sufficienti ragioni perché nel settore agricolo la determinazione del reddito d'impresa debba seguire criteri propri e nello stesso tempo i criteri finora adottati portano di fatto a risultati incoerenti.

Se così stanno le cose bisogna dire che la politica tributaria è stata usata in funzione degli interessi dell'impresa agricola, pur con diversi distinguo al suo interno, senza un coordinamento, almeno in tempi recenti, con le altre parti del sistema tributario, né in relazione ad obiettivi più generali; in questo modo si sono create una serie di contraddizioni con la politica economica generale, di cui gli esempi più macroscopici, sono le problematiche relative al finanziamento degli enti locali da un lato e le relazioni con la politica ambientale dall'altro.

Nel primo caso l'abolizione avvenuta in questi ultimi anni dell'IMU, e dell'IRAP ha privato gli enti locali di strumenti di diversificazione territoriale del carico tributario, che, nel caso del settore agricolo, possono avere una significativa importanza in quanto le diversità merceologiche sono legate al territorio, molto più di quanto lo siano i prodotti manufatti; una fabbrica può essere impiantata ovunque ma i limoni non possono essere coltivati in Val d'Aosta! Si può discutere quale debba essere il grado di autonomia di un ente locale, ma comunque, come analizzato nei contributi di Mafalda Monda nella parte quinta del volume, l'abolizione dell'IMU e dell'IRAP ha effetti territoriali abbastanza diversificati, di cui non sembra si sia tenuto conto al momento opportuno.

Altrettanto può dirsi della politica ambientale ampiamente analizzata nel contributo di Fabio Fiorillo nel terzo capitolo.

Mentre da un lato il territorio e l'ambiente sembrano essere stati delle priorità per tutti i governi che si sono succeduti da una quindicina d'anni almeno, di cui l'esempio più emblematico è stato il dibattito sugli OGM, nello stesso tempo in campo fiscale sono state adottate politiche pro-inquinamento, come l'agevolazione per il "gasolio agricolo" o lo stesso sussidio IVA che favorisce la zootecnia, coltura sicuramente più inquinante dell'orto-frutta, mentre non sono state prese in considerazione politiche atte a favorire modi di produzione eco-compatibili, come ad esempio l'agricoltura biologica.

Bibliografia

Arzeni A., Sotte F. (2013), *Imprese e non-imprese nell'agricoltura italiana*, *Agriregionieuropa*, 32.

CREA (2017), *Annuario dell'Agricoltura Italiana*, Roma.

Cristofaro A. (2012), *Il prelievo tributario in agricoltura da Vanoni a Calderoli*, *QA-Rivista dell'Associazione Rossi-Doria*, 3.

ISTAT (2009), *Classificazione delle attività economiche ATECO 2007*.

ISTAT (2015), *I risultati economici delle aziende agricole. Anno 2013*.

Leccisotti M. (a cura di), *Per un'imposta sul reddito normale*, Il Mulino, Bologna.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, *Dati e statistiche fiscali*.

<http://www.finanze.it/opencms/it/>

Seroglia G. (a cura di) (2003), *La revisione del catasto terreni*, INEA, Roma.

Tosoni G.P. (2016), *Senza IRPEF sui redditi agrari cade il pilastro del fisco agricolo*, *Agrisole*, 7-13 Ottobre, 2016.

2 Agricoltura ed agricoltori

2.1 I conti economici dell'agricoltura*

Introduzione

In questa parte si fornisce una chiave di lettura e un quadro generale relativamente alle principali grandezze economiche: produzione, consumi intermedi, valore aggiunto, risultato lordo di gestione, redditi agricoli.

Sono illustrate le novità e le risultanze evidenziate dalla recente revisione dei Conti Nazionali effettuata in occasione del passaggio al nuovo Sistema europeo dei conti (SEC2010). Emerge un nuovo e dettagliato percorso con un netto orientamento dell'agricoltura italiana in favore della qualità, rispettosa dell'ambiente e tesa alla ricerca di nuove opportunità di reddito attraverso la multifunzionalità (sia dentro che fuori l'azienda agricola). Il fenomeno sembra essere incoraggiato e sostenuto dal legislatore e amplia l'operatività, le competenze e le opportunità per le aziende agricole. In sostanza, viene fornito un quadro contabile di carattere generale sul settore agricolo italiano ed europeo, che spazia dagli aspetti innovatori alle linee guida dei nuovi Conti agricoli con l'evidenziazione delle innovazioni inserite con il passaggio al SEC2010. L'analisi dei principali risultati e i confronti internazionali completano il quadro informativo su cui si muove l'informazione economica agricola attuale e in itinere.

Le categorie delle attività economiche (ATECO) maggiormente interessate a questo processo in atto sono quelle appartenenti alla Sezione A ossia la divisione 01.6 (attività di supporto e attività successive alla raccolta), la 02.4 (servizi di supporto per la silvicoltura), la 03.11 (servizi connessi alle attività della pesca in acque marine e lagunari) e la 03.12 (servizi connessi alle attività della pesca in acque dolci).

* Autori: Domenico Ciaccia, Roberto Moro. Hanno collaborato Andrea Morreale e Paolo Panfilì. ISTAT

Alle attività della divisione 01.6 si sono aggiunte inoltre le attività secondarie; a quelle già considerate nelle serie pre-revisione (es. agriturismo e trasformazione di carne, latte e frutta) sono state incluse anche quelle emergenti nel periodo 2000-2010 (es. energie rinnovabili) valutate con elaborazioni ad hoc sulla base dei risultati del 6° Censimento Generale dell'Agricoltura.

Le stime del settore agricolo in occasione della revisione dei Conti Nazionali e Regionali e con l'introduzione del nuovo Sistema Europeo dei Conti (SEC2010), sono state interessate da cambiamenti derivanti dall'accresciuta disponibilità delle informazioni settoriali e dai dati statistici dovuti a quesiti specifici inclusi nel 6° Censimento Generale dell'Agricoltura del 2010. Il processo di revisione dei Conti ha interessato, come già sopra evidenziato, alcuni aspetti legati alla multifunzionalità agricola finalizzata alla ricerca di nuovi redditi da parte delle aziende del settore.

Nel caso dell'agricoltura l'anno di riferimento della revisione generale è stato il 2010, a partire dal quale si sono realizzate le nuove stime del 2011 che rappresenta l'anno di "benchmark" dei Conti Nazionali. Per il 2010 sono state utilizzate informazioni desunte da molte fonti tra cui si citano le più significative:

- indagine sui risultati economici delle aziende agricole (RICA-REA) riferita agli anni 2009-2011 che fornisce informazioni microeconomiche di base sulle aziende agricole (analisi di alcune voci dei costi intermedi, investimenti, scorte e miglioramenti fondiari);
- 6° Censimento Generale dell'Agricoltura che, oltre alle informazioni di carattere strutturale delle aziende agricole, fornisce informazioni dettagliate su contabilità, ricavi, autoconsumo, commercializzazione dei prodotti aziendali, contoterzismo e attività lavorative (svolte dentro e fuori l'azienda);
- ASIA agricoltura prototipo riferito all'anno 2010 utilizzata come Archivio Statistico delle Imprese Attive della branca agricoltura, con informazioni su fatturato e addetti (ISTAT);
- dichiarazioni IVA del settore agricolo, anni 2008-2011 (Dipartimento delle Finanze);
- dati AGEA sulla produzione vitivinicola per tipologia di vini e per settore di produzione (agricoltori, industria e cooperative vinicole);
- informazioni puntuali sulle energie rinnovabili da parte di GSE³.

L'utilizzo congiunto di queste fonti ha consentito la costruzione di una base dati integrata finora inesistente, in quanto il sistema informativo per la produzione annuale di stime sui conti economici delle imprese, denominato FRAME-SBS (Structural Business Statistics), raccoglie dati di carattere economico di tutte le imprese attive di quasi tutti i settori economici ma non copre quello agricolo.

³ ISTAT, 2014

Le numerose analisi effettuate su questa base dati hanno consentito di approfondire, migliorare e interpretare il quadro contabile di riferimento dei nuovi Conti Agricoli e di guardare con interesse alle attività di supporto e secondarie delle aziende agricole.

Per il prossimo futuro dovrebbe essere disponibile e a regime il registro statistico delle aziende agricole (ormai in dirittura di arrivo).

I miglioramenti dal lato della produzione e dei costi intermedi

Per la definizione del valore della produzione viene utilizzato il metodo “quantità per prezzo” che consiste nel moltiplicare le quantità dei prodotti per il loro prezzo medio unitario annuo. Questo metodo garantisce l’esaustività delle stime in quanto vengono considerati oltre 170 tra prodotti ed attività che coprono l’intera produzione del settore agricolo.

Le procedure di calcolo sono estremamente dettagliate e riguardano ogni tipologia di prodotto a livello di 4 cifre della Classificazione statistica delle attività economiche nella Comunità europea (NACE Rev.2). La medesima metodologia viene applicata per le stime degli altri aggregati della produzione come le attività secondarie e le attività di supporto. Il metodo “quantità per prezzo” è stato supportato da un ampliamento dell’utilizzo dei dati amministrativi come nel caso dei già citati dati AGEA per il miglioramento della stima dei vini DOC e IGT (ora DOP e IGP) o dei dati sulle energie rinnovabili di GSE.

Le attività di supporto e secondarie

Rappresentano, come già affermato, la vera novità dei nuovi Conti Agricoli, sia in relazione alla multifunzionalità delle aziende agricole e alla loro capacità di generare reddito dentro e fuori l’azienda attraverso nuove attività emergenti quali la produzione di energie rinnovabili con in particolare il fotovoltaico e le biomasse, le attività ricreative, l’artigianato in azienda e l’agricoltura sociale.

Il GSE valuta tra il 12 e il 14 per cento la quota del fotovoltaico prodotta dal settore agricolo sul totale dell’energia prodotta per gli anni 2010-2011. Il rapido sviluppo è coinciso con la disponibilità dei vari Conto Energia⁴ sulla promozione dell’energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno (Direttiva 2001/77/CE). La quota nel 2015 si è ridotta al 9,7% proprio in virtù della fine degli incentivi.

Per il biogas, tecnica nata per favorire lo smaltimento dei reflui zootecnici (bovini e suini) e per la produzione di energia da biomasse a partire da materie

⁴ Il Conto Energia è un programma europeo che incentiva l’energia elettrica prodotta da impianti fotovoltaici connessi alla rete elettrica. L’incentivo consiste in un contributo finanziario per kWh di energia prodotta per un certo periodo di tempo (fino a 20 anni). In Italia dal 2005 al 2013 si contano 5 diversi programmi di incentivazione in Conto Energia, ciascuno in superamento, adeguamento o ridefinizione del precedente. Il 5° Conto energia è terminato nel 2013 senza l’emanazione di un nuovo piano di incentivi sull’energia prodotta.

prime agricole come mais o sorgo, il discorso è in gran parte analogo in quanto essa si è sviluppata grazie agli incentivi (oltre che per motivi ambientali), determinando l'utilizzo di una quota di produzione agricola da destinare ad usi energetici.

Nel novero delle attività di supporto alle aziende agricole debbono essere considerate anche le attività di prima lavorazione dei prodotti, il contoterzismo e la manutenzione del territorio e del paesaggio che rappresenta uno dei pilastri della nuova Politica Agricola Comune (PAC). Le attività di supporto e secondarie insieme hanno raggiunto un peso significativo (circa il 20% della produzione).

Le novità per i settori della pesca e della silvicoltura

Completano il quadro alcuni elementi di analisi e di valutazione sulla revisione delle stime per silvicoltura e pesca.

Il valore aggiunto delle attività della silvicoltura è stato rivalutato in misura molto marcata (di oltre il 120 per cento per l'anno di benchmark) a seguito sia della rivalutazione dei servizi di supporto sia dell'inclusione delle aziende forestali regionali (appartenenti al settore delle Amministrazioni Pubbliche). L'attività di queste unità, orientata alla salvaguardia dei parchi e dei boschi, amplia rispetto al passato il campo delle attività di supporto silvicole con un'attribuzione più orientata verso i servizi connessi alla produzione. La produzione della silvicoltura risulta decisamente più elevata nelle nuove stime a seguito di questi cambiamenti di classificazione mentre l'attività "core", ovvero le tagliate di legname, assume un peso sempre minore.

Anche la misurazione dell'attività del settore della pesca è stata interessata dalla revisione, con un miglioramento della stima delle attività connesse e con l'integrazione dei dati dell'Istituto di Ricerche Economiche per la Pesca e l'Acquacoltura (IREPA) (curati ora da Mably Ricerca e Statistiche). L'insieme della revisione di agricoltura silvicoltura e pesca ha condotto ad una rivalutazione del 9,7 per cento delle stime relative al valore aggiunto complessivo per l'anno di riferimento (2011).

I principali risultati: quadro di riepilogo

Viene fornito in sintesi un quadro delle principali grandezze economiche della branca agricoltura (Tabella n.1) pre e post benchmark, vale a dire produzione, costi intermedi, valore aggiunto e unità di lavoro, confrontando le vecchie e le nuove stime per gli anni del benchmark dei Conti Nazionali 2010 e 2011.

La tabella fornisce un riepilogo delle revisioni apportate ai Conti del settore agricolo in occasione del passaggio alla nuova versione dei Conti Nazionali ed un confronto con i livelli delle corrispondenti variabili misurate con l'indagine Rica-Rea. Senza entrare nel dettaglio delle singole voci, limitando l'analisi ai nuovi livelli di produzione, costi intermedi e valore aggiunto, i risultati evidenziano

valori decisamente più alti nelle stime dei Conti. Tale effetto è da attribuire prevalentemente al sensibile incremento del peso delle attività secondarie nel campo delle energie rinnovabili e delle altre attività secondarie.

Infatti, tanto per il 2010 che per il 2011, la stima della produzione della branca agricola è superiore rispetto alla vecchia versione dei Conti (rispettivamente +4,8% e +5,5%). L'effetto è dovuto alle attività secondarie (+97,2% nel 2010 e +129,3% nel 2011). Relativamente ai costi intermedi la rivalutazione, per i due anni, ha superato il 3% mentre in termini di valore aggiunto è pari al 6,3% nel 2010 e raggiunge il 7,5% nel 2011.

Tab. 2.1.1 - Principali indicatori economici per il settore agricolo - Anni 2010 e 2011 -
Milioni di euro

Attività economiche	2010				2011			
	Rica Rea (a)	Conti Nazionali Pre-Benchmark (b)	Conti Nazionali Benchmark (c)	Variazioni % (c/b)	Rica-Rea (a)	Conti Nazionali Pre-Benchmark (b)	Conti Nazionali Benchmark (c)	Variazioni % (c/b)
Produzione per prodotto		45.394	46.170	+1,7		49.016	49.704	+1,4
Attività secondarie (+)		1.451	2.861	+97,1		1.589	3.644	+129,3
Attività secondarie (-)		915	915	-		980	980	-
Produzione della branca agricoltura	38.531	45.930	48.116	+4,8	41.552	49.625	52.368	+5,5
Costi intermedi	16.943	21.562	22.106	+3,0	18.265	23.343	24.123	+3,3
Valore aggiunto	21.589	24.368	25.910	+6,3	23.287	26.282	28.245	+7,5
Reddito da lavoro dipendente	3.311	6.730	6.965	+3,5	3.439	6.848	7.007	+2,3
Ula Totali (000)	948	1.176	1.203	+2,3	969	1.139	1.170	+2,8
- Ula Dipendenti (000)	183	415	347	-16,4	186	422	345	-18,1
- Ula Indipendenti (000)	765	761	856	+12,5	783	717	825	+15,1

Fonte: ISTAT, Conti Nazionali

Esaminati questi aspetti di carattere generale si passa ad evidenziare le differenze tra il quadro centrale dei Conti Nazionali e i Conti Economici

dell'Agricoltura, elaborati a livello europeo, al fine di consentire analisi e confronti fra i principali paesi della UE.

Quadro centrale dei Conti Nazionali e Conti Economici dell'Agricoltura

I Conti Economici dell'Agricoltura (CEA/EAA), presentano alcune differenze rispetto al quadro centrale dei Conti Nazionali, secondo gli standard accettati a livello nazionale ed europeo, come si evince dai seguenti prospetti.

Raccordo tra il Quadro Centrale (CN) e il Conto Economico Agricoltura (CEA)

PRODUZIONE		
	QUADRO CENTRALE SEC 2010 (<i>revisione 2014</i>)	CONTO CEA
Vino	Solo vino prodotto da uve proprie	Compreso il vino prodotto dalle cooperative
Olio	Solo olio di pressione prodotto da olive proprie	Compreso l'olio di pressione, prodotto dalle cooperative
Orti familiari	Inclusi	Esclusi
Piccoli allevamenti familiari	Inclusi	Esclusi
Sementi per ricerca, certificazione e sperimentazione	Incluse	Escluse
Alberi di Natale e altri	Esclusi	Inclusi
Produzione piccolissime aziende	Inclusa	Esclusa
Attività connesse di cui:		
-manutenzione territorio e paesaggio	Inclusa	Inclusa
-esercizio e noleggio di macchine agricole per conto terzi, con personale (contoterzismo puro)	Inclusa	Escluso
-prima lavorazione dei prodotti	Inclusa	Inclusa
Attività secondarie di cui:		
-trasformazione di latte, frutta, carne e altro	Inclusa	Inclusa
-agriturismo che comprende:	Inclusa	Inclusa
<i>attività ricreative e sociali</i>	<i>Inclusa</i>	<i>Inclusa</i>
<i>fattorie didattiche</i>	<i>Incluse</i>	<i>Incluse</i>
<i>altre attività minori</i>	<i>Incluse</i>	<i>Incluse</i>
-energie rinnovabili che comprendono:	Incluse	Incluse
<i>Fotovoltaico</i>	<i>Incluse</i>	<i>Incluse</i>
<i>Biogas</i>	<i>Incluse</i>	<i>Incluse</i>
<i>Biomasse</i>	<i>Incluse</i>	<i>Incluse</i>
-artigianato	Incluse	Incluse
-vendite dirette/commercializzazione	Incluse	Incluse
-lavorazione legno	Incluse	Incluse
-acquacoltura	Incluse	Incluse
-produzione di mangimi	Incluse	Incluse
-sistemazione di parchi e giardini	Incluse	Incluse

Raccordo tra il Quadro Centrale (CN) e il Conto Economico Agricoltura (CEA)

	QUADRO CENTRALE SEC 2010 (revisione 2014)	CONTO CEA
CONSUMI INTERMEDI		
Spese per energia, concimi, mangimi, antiparassitari, altri beni e servizi (<i>per le piccolissime aziende</i>)	Incluse	Escluse
Spese per la trasformazione di vino e olio (<i>cooperative</i>), latte, frutta e altro	Escluse	Incluse
Spese per l'attività di agriturismo	Incluse	Incluse
Spese per imbottigliamento e commercializzazione vino e olio	Solo per produzioni proprie	Comprese spese vino e olio cooperative
Spese per imballaggio, prima lavorazione dei prodotti e preparazione per i mercati	Incluse	Incluse

Come si vede, il Quadro Centrale (CN) copre anche le attività degli orti familiari e dei piccoli allevamenti oltre ad alcune attività dei servizi non comprese tra le attività previste nei CEA. Al contrario i CEA prevedono l'inclusione tra le attività agricole anche della produzione di vino e olio trasformata dalle cooperative.

Il quadro centrale dei Conti Nazionali è più orientato e completo e risponde alle esigenze del SEC2010 mentre i CEA rispondono a criteri che seguono il Manuale specifico dei CEA (EAA97).

Rilevanza dei Conti economici dell'agricoltura per le politiche agricole europee

L'analisi degli indicatori economici agricoli prodotti da tutti gli stati membri permette un confronto che evidenzia i livelli e le specificità delle diverse agricolture europee nonché le performance in termini di redditi agricoli e di evoluzione dell'indicatore di reddito agricolo.

I dati includono l'applicazione del Sec2010 e la revisione collegata al benchmark dei Conti Nazionali, effettuata in modo diverso in tutti gli stati membri. I dati estratti dal data base di Eurostat coprono le grandezze economiche più significative tra cui la produzione totale ("*output of the agricultural industry*" e "*agricultural goods output*"). L'agricoltura italiana si pone al secondo posto in termini di produzione e al primo posto in termini di valore aggiunto.

Un primo confronto, sviluppato nelle tabelle 2.1.2 – 2.1.4, per l'anno 2013, riguarda l'analisi dei vari comparti produttivi in termini economici.

Tab. 2.1.2 - Valore della produzione dei principali paesi rispetto a Ue28 per i principali comparti valori correnti - Milioni di euro

Anno 2013	Ue28	Germania	Spagna	Francia	Italia	Polonia	Altri
COLTIVAZIONI	220.246	28.842	25.895	41.145	31.650	11.952	80.762
-Cereali (incluse le sementi)	55.689	8.812	4.421	11.731	4.550	4.361	21.814
-Piante industriali	19.701	3.652	927	3.893	719	1.790	8.720
-Piante foraggere	28.799	8.556	2.010	5.937	1.709	1.057	9.530
-Ortaggi e prodotti orticoli	51.042	4.565	7.701	5.284	8.866	2.481	22.145
-Patate (incluse le sementi)	11.759	1.071	724	1.857	726	836	6.545
-Frutta	25.385	732	7.487	3.078	5.267	1.406	7.415
-Vini	21.861	1.315	1.419	9.217	7.860	0	2.050
-Oli d'oliva	3.329	0	1.080	0	1.497	0	752
-Altri prodotti vegetali	2.676	139	122	146	456	18	1.795
ZOOTECNIA	170.721	26.236	16.457	26.587	16.873	11.009	73.559
-Bestiame	101.289	14.006	12.468	16.727	10.340	6.210	41.538
-Prodotti zootecnici	69.432	12.230	3.989	9.860	6.532	4.799	32.022
PRODUZIONE AGRICOLA DI BENI	390.968	55.078	42.353	67.733	48.523	22.962	154.319

Fonte: Eurostat EAA

Tab. 2.1.3 - Valore della produzione dei principali paesi Ue per i principali comparti - Valori percentuali rispetto a Ue28

Anno 2013	Ue28	Germania	Spagna	Francia	Italia	Polonia	Altri
COLTIVAZIONI	100.0	13.1	11.8	18.7	14.4	5.4	36.6
-Cereali (incluse le sementi)	100.0	15.8	7.9	21.1	8.2	7.8	39.2
-Piante industriali	100.0	18.5	4.7	19.8	3.7	9.1	44.2
-Piante foraggere	100.0	29.7	7.0	20.6	5.9	3.7	33.1
-Ortaggi e prodotti orticoli	100.0	8.9	15.1	10.4	17.4	4.9	43.3
-Patate (incluse le sementi)	100.0	9.1	6.2	15.8	6.1	7.1	55.7
-Frutta	100.0	2.9	29.5	12.1	20.7	5.5	29.3
-Vini	100.0	6.0	6.5	42.2	36.0	0.0	9.3
-Oli d'oliva	100.0	0.0	32.5	0.0	45.0	0.0	22.5
-Altri prodotti vegetali	100.0	5.2	4.6	5.5	17.1	0.7	66.9
ZOOTECNIA	100.0	15.4	9.6	15.6	9.9	6.4	43.1
-Bestiame	100.0	13.8	12.3	16.5	10.2	6.1	41.1
-Prodotti zootecnici	100.0	17.6	5.7	14.2	9.4	6.9	46.2
PRODUZIONE AGRICOLA DI BENI	100.0	14.1	10.8	17.3	12.4	5.9	39.5

Fonte: Eurostat EAA

Tab. 2.1.4 - Composizione percentuale dei principali comparti nei principali paesi europei
Valori percentuali

Anno 2013	Ue28	Germania	Spagna	Francia	Italia	Polonia	Altri
COLTIVAZIONI	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
-Cereali (incluse le sementi)	25.3	30.6	17.1	28.5	14.4	36.5	27.0
-Piante industriali	8.9	12.7	3.6	9.5	2.3	15.0	10.8
-Piante foraggere	13.1	29.7	7.8	14.4	5.4	8.8	11.8
-Ortaggi e prodotti orticoli	23.2	15.8	29.7	12.8	28.0	20.8	27.4
-Patate (incluse le sementi)	5.3	3.7	2.8	4.5	2.3	7.0	8.1
-Frutta	11.5	2.5	28.9	7.5	16.6	11.8	9.2
-Vini	9.9	4.6	5.5	22.4	24.8	0.0	2.5
-Oli d'oliva	1.5	0.0	4.2	0.0	4.7	0.0	0.9
-Altri prodotti vegetali	1.3	0.4	0.4	0.4	1.5	0.1	2.3
ZOOTECNIA	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
-Bestiame	59.3	53.4	75.8	62.9	61.3	56.4	56.5
-Prodotti zootecnici	40.7	46.6	24.2	37.1	38.7	43.6	43.5
COLTIVAZIONI	56.3	52.4	61.1	60.7	65.2	52.1	52.3
ZOOTECNIA	43.7	47.6	38.9	39.3	34.8	47.9	47.7
PRODUZIONE AGRICOLA DI BENI	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Fonte: Eurostat EAA

I cinque paesi rappresentati nella tabella 2 rappresentano insieme il 60% dell'*output* agricoltura della UE28.

Le tabelle si prestano ad una doppia chiave di lettura a seconda che si consideri, per ciascun paese, la composizione interna delle diverse attività produttive o il loro peso relativamente all'insieme dell'agricoltura della UE.

Nel primo caso si può dire che nei paesi del nord Europa (Germania e Polonia) prevale la produzione animale mentre nei paesi dell'Europa mediterranea prevalgono le coltivazioni con particolare riguardo all'ortofrutta, al vino e all'olio.

Il secondo caso è più articolato, come si può vedere nella tabella 2b; a livello complessivo il paese produttore più importante è la Francia, con il 17,3% seguito dalla Germania con il 14,1%; la Francia predomina anche nei singoli comparti, classificandosi al primo posto nei cereali, nelle piante industriali, nelle patate, nel vino e nel bestiame ed al secondo posto nelle piante foraggere, negli altri prodotti vegetali e nei prodotti zootecnici. Successivamente in questa speciale classifica si situano più o meno a pari merito la Germania e l'Italia; la prima predomina nelle piante foraggere e nei prodotti zootecnici, la seconda negli ortaggi, nell'olio d'oliva e negli altri prodotti vegetali.

Peraltro se dall'agricoltura tradizionale si passa a considerare la parte più innovativa del settore agricolo, rappresentata, come si è detto, dalle attività di supporto e dalle attività secondarie, i rapporti cambiano significativamente.

Analisi dei principali aggregati contabili dei CEA per i principali paesi della UE

Nelle tabelle 2.1.5 – 2.1.7 si mette in evidenza la struttura dei CEA relativamente alla produzione della branca di attività dell'Agricoltura

Tab. 2.1.5 - Principali aggregati dei CEA per i principali paesi EU - Milioni di euro

Anno 2013	Ue28	Germania	Spagna	Francia	Italia	Polonia	Altri
Produzione agricola di beni	390.968	55.078	42.353	67.733	48.523	22.962	154.319
Produzione agricola di servizi	19.262	2.005	468	4.395	4.670	490	7.234
Attività secondarie (non separabili)	15.354	152	1.242	2.083	4.322	219	7.336
Produzione della branca di attività Agricola	425.585	57.235	44.064	74.212	57.516	23.671	168.887
Consumi intermedi	253.891	36.517	21.445	47.781	24.426	14.244	109.478
Valore aggiunto lordo ai prezzi base	171.694	20.718	22.619	26.431	33.090	9.427	59.409
Ammortamenti	61.069	9.045	5.021	11.155	12.245	1.545	22.058
Valore aggiunto netto ai prezzi base	110.624	11.673	17.597	15.275	20.844	7.881	37.354
Altre imposte alla produzione	4.901	216	314	1.599	594	576	1.602
Altri contributi ai prodotti	52.262	7.285	5.877	8.086	4.796	3.855	22.363
Reddito dei fattori	157.985	18.742	23.161	21.762	25.047	11.160	58.113
Risultato di gestione/reddito misto	100.979	10.865	17.858	10.770	15.597	9.739	36.150
Investimenti fissi lordi (al netto dell'IVA deducibile)	57.983	7.945	4.219	12.270	8.412	1.087	24.050

Fonte: Eurostat EAA

Tab. 2.1.6 - Principali aggregati dei CEA per i principali paesi EU - Valori percentuali

Anno 2013	Ue28	Germania	Spagna	Francia	Italia	Polonia	Altri
Produzione agricola di beni	100,0	14,1	10,8	17,3	12,4	5,9	39,5
Produzione agricola di servizi	100,0	10,4	2,4	22,8	24,2	2,5	37,6
Attività secondarie (non separabili)	100,0	1,0	8,1	13,6	28,1	1,4	47,8
Produzione della branca di attività Agricola	100,0	13,4	10,4	17,4	13,5	5,6	39,7
Consumi intermedi	100,0	14,4	8,4	18,8	9,6	5,6	43,1
Valore aggiunto lordo ai prezzi base	100,0	12,1	13,2	15,4	19,3	5,5	34,6
Ammortamenti	100,0	14,8	8,2	18,3	20,1	2,5	36,1
Valore aggiunto netto ai prezzi base	100,0	10,6	15,9	13,8	18,8	7,1	33,8
Altre imposte alla produzione	100,0	4,4	6,4	32,6	12,1	11,8	32,7
Altri contributi ai prodotti	100,0	13,9	11,2	15,5	9,2	7,4	42,8
Reddito dei fattori	100,0	11,9	14,7	13,8	15,9	7,1	36,8
Risultato di gestione/reddito misto	100,0	10,8	17,7	10,7	15,4	9,6	35,8
Investimenti fissi lordi (al netto dell'IVA deducibile)	100,0	13,7	7,3	21,2	14,5	1,9	41,5

Fonte: Eurostat EAA

Tab. 2.1.7 - Alcuni rapporti caratteristici per i principali paesi UE - Valori percentuali

Anno 2013	Ue28	Germania	Spagna	Francia	Italia	Polonia	Altri
Produzione agricola di servizi/Produzione della branca di attività Agricola	4,5	3,5	1,1	5,9	8,1	2,1	4,3
Produzione di attività secondarie/Produzione della branca di attività Agricola	3,6	0,3	2,8	2,8	7,5	0,9	4,3
Consumi intermedi/Produzione della branca di attività Agricola	59,7	63,8	48,7	64,4	42,5	60,2	64,8
Altre imposte alla produzione/Valore aggiunto lordo ai prezzi base	2,9	1,0	1,4	6,0	1,8	6,1	2,7
Altri contributi alla produzione/Valore aggiunto lordo ai prezzi base	30,4	35,2	26,0	30,6	14,5	40,9	37,6
Investimenti fissi lordi/Valore aggiunto lordo ai prezzi base	33,8	38,3	18,7	46,4	25,4	11,5	40,5
Ammortamenti/Valore aggiunto lordo ai prezzi base	35,6	43,7	22,2	42,2	37,0	16,4	37,1

Fonte: Eurostat EAA

I principali paesi in cui è presente una forte componente di attività di servizi/supporto sono Germania, Francia e Italia; infatti questi 3 paesi rappresentano il 57,4% del livello europeo EU28.

Anche per le attività secondarie sono sempre Italia e Francia a svolgere un ruolo di primo piano per questo aggregato economico (circa 42% del totale Eu28).

Peraltro proprio riguardo all'Italia si può notare come il peso delle attività di servizi e delle attività secondarie, pari al 15,6%, della produzione complessiva, sia significativamente superiore, a quello di tutti gli altri paesi, considerati nella tabella, nonché alla media UE (8,1%).

Se adesso si prendono in considerazione gli aggregati relativi alle altre imposte alla produzione e agli altri contributi alla produzione si noterà che il livello delle altre imposte alla produzione anche a livello comunitario non è eccessivamente alto, mentre è abbastanza rilevante l'importo degli altri contributi alla produzione, come si può osservare nella tabella 2.1.8.

Tab. 2.1.8 - Altre imposte alla produzione ed altri contributi alla produzione -
Milioni di euro

	2012	2013	2014	2015
ALTRE IMPOSTE ALLA PRODUZIONE				
Germania	217	216	227	249
Spagna	285	314	328	347
Francia	1.584	1.599	1.564	1.572
Italia	1.025	594	962	1.179
Polonia	566	576	530	473
Altri	1.397	1.601	1.530	1.585
Ue28	5.074	4.901	5.141	5.405
ALTRI CONTRIBUTI ALLA PRODUZIONE				
Germania	7.320	7.285	7.630	6.991
Spagna	6.033	5.877	5.944	5.673
Francia	8.379	8.086	8.053	8.552
Italia	4.493	4.796	5.914	4.091
Polonia	3.118	3.855	4.077	4.073
Altri	22.569	22.361	22.364	21.096
Ue28	51.912	52.262	53.982	50.476

Fonte: Eurostat EAA

Le prospettive future e la strategia europea per le statistiche agricole post 2020

Nei prossimi anni (2016-2020) saranno ridefinite e delineate le linee di sviluppo dell'informazione economica e strutturale sul settore e i relativi indicatori di riferimento, valorizzando le informazioni di tipo amministrativo derivanti dai registri statistici. In questo contesto non è da escludere un miglioramento del quadro economico di riferimento sia per alcuni aspetti legati alla multifunzionalità, sia per l'analisi microeconomica da riversare nel contesto macroeconomico.

Il processo di revisione e di razionalizzazione delle statistiche di base portato avanti dall'Eurostat prevede di raggruppare le statistiche (e i relativi regolamenti) in due aree: IFS (*Integrated Farm Statistics*) e SAIO (*Statistics on Agricultural Input and Output*). Questo nuovo assetto potrebbe portare benefici anche alle statistiche degli EAA non incluse nelle suddette aree, in quanto sono legate ad uno specifico regolamento (reg.138/2004).

Archivi amministrativi e registro aziende agricole

Va considerato che l'attuale assetto dei Conti è ancora tutto orientato a stimare l'attività di produzione classica legata per lo più a singole produzioni e comparti produttivi. Il peso sempre più rilevante delle attività collegate ad altri settori economici, come nel caso delle energie rinnovabili, rende necessaria a breve termine un rivisitazione del manuale EAA97.

L'evolversi del quadro contabile e la revisione del manuale dovrebbero nei prossimi anni consentire di migliorare il quadro di riferimento contabile in linea con gli orientamenti del ECA (Corte europea dei Conti), come sarà necessario ridisegnare la modulistica RICA e il campo di osservazione andando a cogliere in maniera più netta l'attività multifunzionale delle aziende.

Al centro del nuovo processo informativo ci sarà il Registro delle aziende agricole, di recente costituzione e in corso di definitiva messa a regime. Tale registro costituirà in futuro la base per tutte le indagini settoriali, campionarie e non. Nel nuovo registro sono confluite informazioni provenienti da più fonti amministrative tra cui gli archivi dell'Agea, ASIA agricoltura prototipo, 6° Censimento Generale dell'Agricoltura, archivio delle aziende agrituristiche, dati catastali e altro.

Bibliografia

ISTAT (2014), *Le novità nei Conti Agricoli* (Nota informativa).

ISTAT (2015) *L'andamento dell'Economia Agricola* (Nota informativa).

ISTAT: <http://dati.ISTAT.it/>

Eurostat: <https://circabc.europa.eu>

Eurostat (1997), *Manuale dei Conti Economici dell'Agricoltura e della Silvicoltura*.

2.2 Gli imprenditori agricoli*

Introduzione

Nella versione tradizionale della teoria economica i beni e i servizi vengono prodotti con altri beni (c.d. consumi intermedi) e con i fattori di produzione, propriamente detti, identificati con il lavoro ed il capitale, impiegati nell'impresa, che produce per il mercato. Il coordinamento dei fattori è fatto dall'imprenditore, la cui remunerazione è rappresentata dal "profitto" identificato come differenza tra il valore aggiunto e le remunerazioni "pagate" ai fattori di produzione "acquistati" sul mercato o di proprietà dello stesso imprenditore.

* Autore: Antonio Cristofaro

In altre parole l'impresa produce per il mercato ed ha obiettivi connessi a questa funzione, come la massimizzazione del profitto, il mantenimento di posizioni dominanti o altri consimili.

Nel settore agricolo, questo schema, vuoi nelle analisi che nelle sue rappresentazioni empiriche è stato significativamente modificato per tener conto di alcuni aspetti particolari:

- la produzione di beni e servizi, non avviene necessariamente attraverso le imprese, né soltanto per il mercato;
- il termine “capitale” include la terra, che come “nudo suolo” non è “riproducibile” e di conseguenza non è valutata nello stock di capitale nella contabilità nazionale e non le si attribuisce alcuna remunerazione; inoltre si può essere proprietari della terra, senza essere imprenditori, pur producendo beni di natura agricola.

Di conseguenza si è fatto sempre riferimento ad una diversa struttura organizzativa, l'azienda agricola, definita principalmente in funzione della sua capacità produttiva, e solo secondariamente in ragione degli sbocchi dei suoi prodotti (mercato, e/o autoconsumo); peraltro, considerando così le cose, si mettono insieme soggetti che hanno comportamenti diversi, perché perseguono obiettivi differenti, con riflessi non solo meramente quantitativi ma anche di politica fiscale, se non di politica *tout court* (Arzeni A., Sotte F., 2013a).

Con l'occasione della divulgazione dei dati del sesto censimento dell'agricoltura queste tematiche, di cui pure in passato ci si era occupati (Barbero G. 1982, Sotte F. 2006), hanno ricevuto un'attenzione più puntuale, al fine di definire in modo analitico le caratteristiche socio-economiche di quei soggetti che nel settore agricolo possono essere identificati come imprenditori, secondo la definizione tradizionale, come distinti da tutti gli altri produttori (Arzeni A., Sotte F., 2013a, 2013b, 2015).

Si cercherà ora di approfondire ulteriormente queste problematiche, secondo due diversi ma concorrenti filoni di ricerca:

- la tipologia colturale perché la stessa definizione di settore agricolo presenta qualche carattere di ambiguità,
- la tipologia giuridica dei produttori, una tematica che a livello di analisi non ha avuto in passato una particolare rilevanza, ma che ha acquistato maggiore importanza in questi ultimi anni, anche in relazione ad alcune particolarità della normativa tributaria (Salvioni C., Aguglia L., Borsotto P., 2011)

L'analisi si avvarrà prevalentemente di una diversa fonte di informazioni, che in relazione a tali tematiche, sembra offrire ulteriori elementi di riflessione, rispetto a quanto emerso finora nelle ricerche testé ricordate.

Si tratta della banca dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze che contiene tutte le informazioni desumibili dalle dichiarazioni presentate ai fini

IRPEF, IRES, IRAP ed IVA, informazioni che sono in parte pubbliche, reperibili sul sito del Dipartimento delle Finanze ed in parte messe a disposizione soltanto dei principali enti pubblici. Non è possibile estrarre dati relativi al singolo contribuente, ma i dati sono comunque disaggregati per comune, tipologia culturale, tipologia giuridica (persone fisiche, tutti i tipi di società di persone, tutti i tipi di società di capitali, enti non commerciali), classi di reddito e/o volume d'affari, distinguendo anche tra contribuenti con partita IVA, ossia coloro che abitualmente operano sul mercato, e contribuenti senza partita IVA.

Ci sono ovviamente dei limiti, costituiti da un lato dal problema dell'economia sommersa, che nel settore agricolo è piuttosto imponente (ISTAT 2015b) e dall'altro dalla caratteristica che le variabili economiche sono filtrate attraverso la normativa tributaria, che solo in parte riflette le definizioni aziendali o di contabilità nazionale.

Ciò nonostante le statistiche tributarie offrono una serie di informazioni che contribuiscono a definire meglio la struttura del mondo agricolo; in primo luogo comprendono l'universo dei produttori, includendo realtà non coperte dalle usuali indagini dell'ISTAT e del CREA, che tra l'altro, avendo una origine campionaria, soffrono dei consueti problemi di riporto all'universo (ISTAT 2015a, Henke R., Salvioni C., 2013); in secondo luogo consentono, come si vedrà, di tracciare una distinzione molto precisa tra imprenditori ed altri produttori, anche se da un particolare punto di vista.

Si cercherà quindi di rispondere alle seguenti domande:

- chi e quanti sono gli imprenditori e gli altri produttori;
- quale sia il loro peso relativo in termini di produzione agricola.

Produzione e produttori

La produzione

Cosa debba intendersi per produzione agricola, non ha una risposta univoca, né a livello delle statistiche ufficiali (contabilità economica nazionale, contabilità economica europea, censimenti etc.), né in altri contesti pubblici, come ad esempio nella normativa tributaria.

Esistono infatti alcuni problemi la cui soluzione può dar luogo a significative differenze quantitative:

- in primo luogo lo stesso concetto di prodotto agricolo presenta delle ambiguità in relazione alle operazioni di trasformazione che possono essere compiute sia a livello della stessa azienda che produce la materia prima, sia presso altre aziende che non la producono. Il prodotto finale è lo stesso ma le modalità di produzione sono diverse. Si tratta principalmente

del confine tra il settore agricolo ed il settore alimentare, di cui gli esempi più noti sono l'olio, il vino ed il latte;

- in secondo luogo occorre specificare la collocazione di tutta una serie di attività che sono a valle della produzione agricola vera e propria (c.d. attività di supporto), ma che potrebbero riferirsi anche ad altri contesti;
- infine si tratta di risolvere il problema, meramente tecnico, del trattamento della produzione congiunta di beni agricoli e non agricoli. Mentre infatti, i beni e servizi prodotti, sono sempre merceologicamente identificabili, non è garantito che siano altrettanto separabili i relativi costi; di conseguenza, comunque lo si risolva, si avrà sempre un elemento di disomogeneità nel calcolo del valore aggiunto del settore.

Per fissare le idee si può partire dalla classificazione ufficiale delle attività economiche (ATECO) dell'ISTAT (ISTAT 2009), che a livello più aggregato è divisa in sezioni; la sezione A si riferisce a quello che tradizionalmente veniva chiamato settore primario e comprende la divisione 01 (Coltivazioni agricole e produzioni di prodotti animali, caccia e servizi connessi), la divisione 02 (Silvicoltura ed utilizzo di aree forestali), e la divisione 03 (Pesca ed acquacoltura). La divisione 01, comprende gli ATECO (gruppi) da 01.1 a 01.7 con ulteriori suddivisioni interne; trascurando la caccia, la cui importanza quantitativa è molto modesta, la divisione può essere divisa in due parti, l'una (gruppi da 01.1 a 01.5) comprendente le coltivazioni agricole e la zootecnia, l'altra i servizi connessi (gruppo 01.6) la cui importanza quantitativa è, come si vedrà, di qualche rilievo.

In questa classificazione i prodotti "trasformati" sono inclusi nel settore agricolo se derivano dall'utilizzo di "materie prime" prodotte dalla stessa azienda che le trasforma, altrimenti sono inclusi nel settore alimentare; è il caso, a cui si è già accennato, dell'olio e del vino e dei prodotti lattiero-caseari, classificati nel settore agricolo solo se prodotti prevalentemente con olive, uve e latte propri.

Questa classificazione è alla base di tutte le rappresentazioni statistiche che si riferiscono al settore, ma nessuna di esse la recepisce integralmente.

La contabilità nazionale aggiunge agli ATECO già indicati, anche l'agriturismo (ATECO 55.20.50), classificato normalmente tra le attività dei servizi di alloggio ed inoltre per quanto riguarda la produzione ha un carattere esaustivo, in quanto sono in via di principio inclusi tutti i beni ed i servizi agricoli, da chiunque prodotti, incluso quindi le piccolissime "imprese" gli orti familiari, i piccoli allevamenti familiari etc. L'ammontare complessivo, viene poi corretto, ai fini del calcolo del valore aggiunto, per tener conto delle attività secondarie "positive", che includono la trasformazione del latte, della frutta, e della carne e delle "attività secondarie negative" costituite da prodotti agricoli "nati" in imprese non agricole e non separabili dalle altre attività dell'impresa stessa; in entrambi i casi

tale correzione è dovuta all'impossibilità di attribuire ai prodotti suddetti i relativi costi specifici.

La contabilità europea utilizza una definizione parzialmente diversa; a livello di prodotto esclude il contoterzismo puro, ma include l'olio ed il vino delle cooperative di trasformazione; a livello di produttori non considera tutti quei soggetti per cui il carattere imprenditoriale può essere escluso senza particolari ambiguità: piccolissime imprese, orti familiari, piccoli allevamenti familiari etc.); non è un caso che si parli di "*agricultural industry*"⁵.

Le altre rappresentazioni statistiche si riferiscono ad una definizione di produzione agricola molto più tradizionale; sia il censimento che le diverse indagini campionarie sui conti economici delle "aziende agricole" riguardano soltanto soggetti la cui attività, può essere classificata negli ATECO da 01.1 a 01.5 (ISTAT 2013, 2015a).

La definizione di settore agricolo nella normativa tributaria si rifà in via generale alla classificazione delle attività economiche, ma con molti "distinguo", in relazione alle specificità dei diversi tributi, e soprattutto come si vedrà in relazione alla categoria dei produttori.

Si può dire che in via generale sono considerate agricole tutte le attività dei settori 01 e 02, incluso i prodotti trasformati, come indicato più sopra, classificati peraltro come "attività connesse", e con un distinto trattamento tributario, nonché altre produzioni proprie degli ATECO 10 (Industrie alimentari) e 11 (Industrie delle bevande) classificate a determinate condizioni come agricole (Tosoni G.P., Preziosi F. (2015), cap.22; Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2015). L'agriturismo, sia come attività principale, classificato come si è detto nelle "attività di alloggio", che come "attività connessa" ha poi un trattamento del tutto particolare, così come del resto le "agro-energie" (Tosoni G.P., Preziosi F. 2015, cap.14 e 23).

I produttori

Peraltro, fino a questo punto, si è di fronte a questioni sostanzialmente di mera classificazione, anche se con risvolti economici, che possono essere di qualche rilevanza; ben diverso è invece il nodo relativo al problema, se nel settore agricolo sia necessario fare una distinzione tra le diverse tipologie di "produttori" in quanto portatori di interessi e comportamenti diversi.

In effetti una peculiarità dei beni agricoli, che non si riscontra in quasi nessun altro settore economico, sta nel fatto che possono essere prodotti anche in assenza di qualsiasi forma organizzativa e persino in modo del tutto spontaneo (i frutti selvatici, il miele delle api e via dicendo); nello stesso tempo esiste certamente un sottoinsieme di produttori, che possono essere classificati come imprenditori, con

⁵ Si veda il contributo precedente di Domenico Ciaccia e Roberto Moro.

comportamenti e caratteristiche del tutto simili a quelli riscontrabili in qualunque altro settore economico. Convivono quindi realtà diverse che andrebbero tenute distinte ma finora nella rappresentazione “ufficiale” del settore agricolo, questa scelta non è stata fatta.

A livello di censimento, così come nelle indagini campionarie sui conti economici delle “aziende agricole” ci si riferisce come struttura di base ad una *“unità tecnico-economica, costituita da terreni, anche in appezzamenti non contigui, ed eventualmente da impianti e attrezzature varie, in cui si attua, in via principale o secondaria, l’attività agricola e zootecnica ad opera di un conduttore - persona fisica, società, ente - che ne sopporta il rischio sia da solo, come conduttore coltivatore o conduttore con salariati e/o compartecipanti, sia in forma associata. È unità di rilevazione anche l’azienda zootecnica priva di terreno agrario”* (ISTAT 2013, pag.19). Tale definizione, pur escludendo tutti i “produttori” al di sotto di determinate soglie di SAU (orti familiari, piccoli allevamenti familiari etc.), elude sostanzialmente il problema di identificazione dell’imprenditore agricolo, nel senso economico del termine, contribuendo ad una rappresentazione distorta delle problematiche del settore agricolo, come ampiamente analizzato negli studi citati in precedenza.

Peraltro i risultati di tali analisi possono essere utilmente integrati con le informazioni desumibili dalle statistiche tributarie che, pur in un contesto diverso, contribuiscono non poco a definire con maggior precisione le figura dell’imprenditore agricolo.

Si parte dalla considerazione che a qualunque terreno iscritto o iscrivibile nel “catasto terreni” può essere attribuito un reddito potenziale, separabile nelle due componenti del reddito dominicale e del reddito agrario, il cui calcolo deriva da un’analisi virtuale di ricavi e costi (Buccico C. 2008).

Tutti i proprietari di terreni quindi sono “potenziali” produttori agricoli, ma non tutti lo sono effettivamente (terreni dati in affitto, ma anche terreni incolti, abusivismo edilizio etc.); tra quelli che lo sono la normativa tributaria distingue in modo netto tra coloro che vendono abitualmente sul mercato prodotti e servizi e coloro per cui quest’attività è saltuaria o al limite del tutto inesistente (solo autoconsumo).

Per i primi è obbligatoria la partita IVA e la classificazione in uno degli ATECO delle divisioni 01 e 02 in relazione alla loro attività prevalente; vengono poi identificati come “imprenditori agricoli”, secondo la definizione data dall’articolo 2135 del codice civile (Tosoni G.P., Preziosi F. 2015, cap.1); la stessa qualifica viene attribuita anche ai non proprietari come soggetti con solo terreni in affitto, o con allevamenti senza terra.

Peraltro tale qualifica non viene attribuita ai soggetti con attività prevalente nell’ATECO 01.6 (Attività di supporto), né a coloro che esercitano in modo

prevalente l'agriturismo classificato, come si è detto tra le attività dei servizi di alloggio⁶.

Combinando le informazioni dell'ISTAT con quelle delle statistiche tributarie i produttori agricoli sono stati divisi in tre categorie:

- i produttori potenziali, ossia le persone fisiche, proprietarie di terreni, titolari di reddito dominicale, che figurano nei dati statistici relativi all'IRPEF, ma che non sono incluse nei conti economici dell'ISTAT relativi alle aziende agricole, né sono titolari di partita IVA⁷;
- i produttori effettivi, non imprenditori, ossia le "aziende agricole", classificabili negli ATECO da 01.1 a 01.5, condotte da persone fisiche, come figurano nei conti economici dell'ISTAT (ISTAT 2015a ed anni precedenti), ma non titolari di partita IVA⁸;
- gli imprenditori agricoli, ossia i soggetti titolari di partita IVA, distinti per categoria giuridica (persone fisiche, società di persone, società di capitali, enti non commerciali), come figurano nei dati statistici relativi all'IRPEF, IRES ed IVA, classificati nelle divisioni 01 e 02 e nell'ATECO 55.20.52⁹.

I valori relativi al numero ed al volume d'affari, per il periodo 2009 – 2013¹⁰, possono leggersi nelle tabelle 2.2.1 e 2.2.2.

⁶ Si noti che le statistiche censuarie e quelle relative ai conti delle aziende agricole elaborati dall'ISTAT non comprendono i soggetti che si classificano negli ATECO 01.6 e 55.20.50 (Agriturismo).

⁷ L'espressione "produttori potenziali" deriva dal fatto che per questi soggetti non si hanno informazioni relativamente ad una produzione effettiva, che in teoria dovrebbe esistere, stante l'attribuzione di una rendita catastale, la cui determinazione peraltro risale a quasi trentacinque anni fa! (Cristofaro A. 2012).

⁸ I dati relativi a questa categoria sono stati ottenuti sottraendo dai valori elaborati dall'ISTAT, relativi ai risultati economici delle aziende agricole individuali (numero e fatturato) quelli risultanti dalle dichiarazioni IVA delle persone fisiche, classificate negli ATECO 01.1 – 01.5; peraltro in questo numero sono compresi anche quegli imprenditori che per avere un fatturato inferiore ai 7.000 euro, erano in quegli anni esonerati dalla dichiarazione IVA; per gli anni più recenti (2011 – 2014) il loro numero si aggirerebbe sulle 70.000 unità.

Si è in sostanza ipotizzato l'assenza di fenomeni di evasione, almeno per quanto riguarda il volume d'affari, per i soggetti con partita IVA; tale ipotesi è suffragata dalla presenza da un lato del regime speciale IVA che garantisce un sussidio in funzione del volume d'affari, e dall'altro del sistema catastale che determina l'IRPEF a prescindere dai risultati aziendali dall'altro; si è anche ipotizzato che tutti i soggetti di questa categoria siano proprietari di terreni.

⁹ Sono esclusi da questa categoria i produttori agricoli che si sono classificati, come attività prevalente in un ATECO diverso da 01 o 02 e su cui non si possiedono circostanziate informazioni; peraltro come si è già accennato il loro fatturato viene preso in considerazione nella struttura della contabilità nazionale (attività secondarie negative), al fine della definizione del settore.

¹⁰ Pur essendo disponibili i dati tributari per il 2014 non sono stati presi in considerazione in queste tabelle e nelle due successive, perché l'ISTAT non ha ancora (Luglio 2017) resi pubblici i dati relativi ai "risultati economici delle aziende agricole" per il 2014.

Tab. 2.2.1 - Numero dei produttori ed imprenditori - Composizione percentuale

	2009	2010	2011	2012	2013
Produttori potenziali	75,18	75,22	75,98	76,29	77,70
Produttori effettivi	15,12	17,07	16,74	16,51	15,12
Imprenditori <i>di cui</i>	9,71	7,70	7,27	7,20	7,18
<i>Persone fisiche</i>	8,67	6,66	6,25	6,17	6,14
<i>Società di persone</i>	0,73	0,73	0,72	0,72	0,73
<i>Società di capitali ed enti commerciali</i>	0,28	0,29	0,29	0,29	0,29
<i>Enti non commerciali</i>	0,02	0,02	0,02	0,01	0,01
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Numero totale (migliaia)	6.579	6.715	6.913	6.972	6.974

Fonte: Elaborazione su dati ISTAT e del Dipartimento delle Finanze

Tab. 2.2.2 - Volume d'affari - Composizione percentuale

	2009	2010	2011	2012	2013
Produttori potenziali	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Produttori effettivi	13,34	14,32	14,39	13,44	13,52
Imprenditori <i>di cui</i>	86,66	85,68	85,61	86,56	86,48
<i>Persone fisiche</i>	29,38	28,66	28,13	28,47	28,04
<i>Società di persone</i>	18,21	18,49	18,55	18,58	18,55
<i>Società di capitali ed enti commerciali</i>	38,67	38,15	38,70	39,31	39,69
<i>Enti non commerciali</i>	0,41	0,38	0,23	0,20	0,21
Totale	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Volume d'affari totale (milioni di euro)	60.499	64.719	70.406	73.053	73.814

Fonte: Elaborazione su dati ISTAT e del Dipartimento delle Finanze

Come si può vedere il numero dei produttori potenziali è particolarmente elevato, ma non si possiedono specifiche informazioni per stabilire se e in che misura partecipano realmente al processo produttivo, data la determinazione catastale del reddito agricolo, anche se le statistiche tributarie permettono di definirne in modo preciso le altre caratteristiche socio-economiche. Anche i produttori effettivi, non titolari di partita IVA, sono abbastanza numerosi, così come non è irrilevante la loro quota di volume d'affari; a livello complessivo

siamo nell'ordine del 13,5%, peraltro la loro dimensione finanziaria è particolarmente modesta intorno a 9500 euro, contro i 48000 degli imprenditori-persone fisiche, classificati negli ATECO 01.1 – 01.5.

Nel gruppo degli imprenditori è evidente il peso preponderante delle società, sia di persone che di capitali, a cui nell'insieme spetta il 58% del volume d'affari, che sale al 67% se si escludono i produttori effettivi; inoltre la loro dimensione finanziaria è di gran lunga superiore a quella delle imprese individuali; tale risultato peraltro viene in parte ridimensionato se il settore viene scisso nelle due componenti, di cui si è già parlato: la produzione di beni ossia l'agricoltura tradizionale (ATECO 01.1 – 01.5) e la prestazioni di servizi (ATECO 01.6 Attività di supporto) che in tempi recenti ha acquistato una sempre maggiore importanza, rappresentando in media nel periodo il 29% del volume d'affari complessivo.

La struttura dell'agricoltura tradizionale è rappresentata nelle tabelle 2.2.3 e 2.2.4; come si vede il peso dei produttori effettivi sale al 18%; le imprese individuali contribuiscono per un 37% e le società per un 45%; inoltre la dimensione media delle società di capitali diminuisce drasticamente; quest'ultime, sono particolarmente presenti nel settore dei servizi, offerti quasi esclusivamente da cooperative¹¹ che ne coprono più dell'80% del volume d'affari, mentre per gli altri ATECO il peso di tutte le società di capitali oscilla tra il 15% ed il 42% (zootecnia).

Tab. 2.2.3 - Numero dei produttori ed imprenditori - Composizione percentuale

ATECO 01.1-01.5	2009	2010	2011	2012	2013
Produttori effettivi	61,93	70,03	70,81	70,74	68,95
Imprenditori di cui	38,07	29,97	29,19	29,26	31,05
<i>Persone fisiche</i>	34,47	26,31	25,44	25,42	26,91
<i>Società di persone</i>	2,81	2,82	2,87	2,93	3,16
<i>Società di capitali ed enti commerciali</i>	0,75	0,79	0,84	0,87	0,94
<i>Enti non commerciali</i>	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04
Totale	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Numero totale (migliaia)	1.606	1.637	1.635	1.627	1.529

Fonte: Elaborazione su dati ISTAT e del Dipartimento delle Finanze

¹¹ Le cooperative sono soggette all'IRES, sia pure con una normativa particolare, e quindi incluse nel gruppo "Società di capitali" a fini tributari (Tosoni G.P., Preziosi F., 2015, cap.27).

Tab. 2.2.4 - Volume d'affari - Composizione percentuale

ATECO 01.1-01.5	2009	2010	2011	2012	2013
Produttori effettivi	17,94	19,09	19,16	17,92	18,05
Imprenditori di cui	82,06	80,91	80,84	82,08	81,95
<i>Persone fisiche</i>	38,18	36,96	36,22	36,73	36,28
<i>Società di persone</i>	23,42	23,63	23,70	23,80	23,80
<i>Società di capitali ed enti commerciali</i>	20,23	20,10	20,73	21,39	21,69
<i>Enti non commerciali</i>	0,23	0,21	0,19	0,17	0,17
Totale	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Volume d'affari totale (milioni di euro)	44.993	48.538	52.866	54.776	55.280

Fonte: Elaborazione su dati ISTAT e del Dipartimento delle Finanze

Tali risultati sono compatibili con quanto è emerso finora dalle ricerche in tema di imprese-non imprese che abbiamo già ricordato (per tutte Arzeni A., Sotte F., 2013b), anche se esistono alcune discrepanze, derivanti da diversità concettuali.

Gli imprenditori agricoli

Restringendo l'analisi agli imprenditori agricoli, ossia a tutti coloro che vendono abitualmente sul mercato ed a cui come si è visto è attribuibile circa l'80% del fatturato complessivo delle "aziende agricole" le statistiche tributarie delineano un mondo complesso ed almeno in parte smentiscono alcuni luoghi comuni come ad esempio il nanismo delle aziende agricole e la necessità di strutture organizzative più sofisticate al crescere della dimensione dell'impresa, che pure sono stati alla base di diversi interventi di politica tributaria. In primo luogo nelle tabelle precedenti si è visto come le imprese agricole diverse da quelle individuali, coprano intorno al 65% del fatturato complessivo attribuibile agli imprenditori e tale struttura risale ad almeno quindici anni fa, peraltro con significative variazioni interne al mondo societario, come si può vedere dalla tabella n. 2.2.5.

Tab. 2.2.5 - Composizione percentuale del volume d'affari

	Anni 2000 - 2006 Media	Anni 2007 - 2014 Media
Persone fisiche	34,5	33,3
Società di persone di cui	17,9	21,2
<i>Società semplici</i>	14,8	18,4
<i>Altre società di persone</i>	3,1	2,8
Società di capitali ed enti di cui	47,6	45,5
<i>SPA</i>	2,6	2,7
<i>SRL</i>	6,2	8,8
<i>Cooperative</i>	37,0	32,6
<i>Altri soggetti IRES</i>	1,9	1,5

Fonte: Elaborazione su dati ISTAT e del Dipartimento delle Finanze

Tra il 2000 ed il 2014 sono particolarmente cresciute d'importanza le società semplici la cui percentuale del volume d'affari è aumentata in media del 24% e le società a responsabilità limitata il cui peso è aumentato del 40%; l'importanza di tutte le altre forme giuridiche è rimasta stazionaria o addirittura diminuita.

Ma non c'è solo questo; prendendo in esame più dettagliatamente il secondo dei periodi indicati, dominato dagli anni della "crisi", si potrà constatare come quest'ultima abbia prodotto significativi mutamenti nella struttura complessiva dell'agricoltura.

Nel primo periodo il numero di tutte le imprese è andato più o meno costantemente aumentando, con la sola eccezione delle cooperative, il cui numero è diminuito di poco più dell'1%; nel periodo successivo è diminuito del 31% con la rilevante eccezione delle società semplici e delle società a responsabilità limitata che sono aumentate rispettivamente del 12% e del 57%.

In termini assoluti la diminuzione più imponente ha riguardato le imprese individuali; nel periodo precedente il loro numero era rimasto più o meno stazionario, oscillando tra le 600 mila e le 650 mila unità; a partire del 2008 si assiste a un decremento costante e nel 2014 ne rimangono poco più di 400 mila. Peraltro le imprese individuali, che sono rimaste sul mercato si sono irrobustite e la loro dimensione media è significativamente aumentata.

Nell'anno 2000 il valore medio del volume d'affari delle imprese individuali era pari al 17% di quello delle società semplici, nel 2014 siamo a poco più del 19%.

Si è così delineata una struttura in cui l'elemento dominante è rappresentato dalle grandi imprese, identificate con quelle con un volume d'affari superiore a 100.000 euro, secondo il criterio Arzeni-Sotte; siamo di fronte ad una struttura fortemente concentrata; le grandi imprese, sono pari al 18% del totale, ma producono l'86% del volume d'affari.

risultati del tutto analoghi si perviene se si considera l'intero settore agricolo; la frequenza sale al 19% e l'ammontare all'87%.

Nella tabella n. 2.2.6 viene presentata la distribuzione per classi di volume d'affari, con le frequenze cumulate del numero e dell'ammontare dei titolari di partita IVA (persone fisiche, società di persone, soggetti IRES), che hanno svolto la loro attività per tutto il 2014, relativamente all'agricoltura tradizionale.

Tab. 2.2.6 - Distribuzione del numero e del volume d'affari delle imprese

<i>Classi di volume d'affari euro</i>	Agricoltura tradizionale		Anno 2014	
	Valori assoluti		Frequenze cumulate	
	<i>Numero migliaia</i>	<i>Ammontare milioni</i>	<i>Numero</i>	<i>Ammontare</i>
Da 0 a 5.000	43.947	116	11,430	0,197
Da 5.000 a 10.000	51.722	388	24,882	0,858
Da 10.000 a 20.000	73.701	1.071	44,051	2,682
Da 20.000 a 30.000	43.457	1.070	55,354	4,505
Da 30.000 a 50.000	49.443	1.926	68,214	7,787
Da 50.000 a 100.000	52.235	3.695	81,799	14,084
Da 100.000 a 200.000	33.380	4.670	90,481	22,042
Da 200.000 a 515.000	22.850	7.092	96,424	34,127
Da 515.000 a 1.000.000	7.052	4.946	98,258	42,555
Da 1.000.000 a 2.000.000	3.446	4.795	99,154	50,726
Da 2.000.000 a 5.165.000	2.164	6.620	99,717	62,007
Da 5.165.000 a 10.000.000	581	4.077	99,868	68,956
Da 10.000.000 a 40.000.000	402	7.294	99,973	81,385
Oltre 40.000.000	104	10.923	100,000	100,000
Totale	384.484	58.681		

Fonte: Elaborazione su dati del Dipartimento delle Finanze

In sintesi possiamo dire che il settore agricolo, relativamente a coloro che operano abitualmente sul mercato, presenta le seguenti caratteristiche:

- da un punto di vista merceologico occorre distinguere tra la produzione di beni, ossia l'agricoltura tradizionale, e tutte le altre attività di servizi, come il contoterzismo e le attività di preparazione dei prodotti per il mercato, che sono comprese negli ATECO 01.6 e 02.4; alla prima è riferibile il 70% del volume d'affari, di cui il 71% è riferibile alle imprese individuali ed alle società semplici, valori relativamente stabili in tutto il periodo 2007-2014; le attività di servizi sono invece quasi totalmente appannaggio dei soggetti IRES, con particolare riguardo alle cooperative.
- da un punto di vista dimensionale l'agricoltura si presenta come un mondo duale in cui le piccole imprese che operano abitualmente sul mercato e rappresentano oltre il 70 % del totale, hanno un peso economico, relativamente modesto in termini aggregati (il 13% del volume d'affari) ma anche a livello micro; infatti circa la metà ha un fatturato inferiore a 20.000 euro; il problema del "nanismo", di cui tanto si parla, sembra quindi dover essere ridimensionato; indubbiamente esiste ma non ha una particolare importanza economica, piuttosto una rilevanza sociale, tenendo

anche conto, che si tratta di soggetti relativamente anziani, circa il 50% possiede anche un reddito da pensione, contro il 28% degli imprenditori con un volume d'affari superiore a 100 mila euro; tale struttura è comune a tutti i settori merceologici con particolare riguardo alla zootecnia, in cui la quota delle grandi imprese sale a più del 90%.

Bibliografia

- Arzeni A., Sotte F. (2013a), *Imprese e non-impreses nell'agricoltura italiana*, Gruppo 2013 Working Paper n.20.
- Arzeni A., Sotte F. (2013b), *Imprese e non-impreses nell'agricoltura italiana*, *Agriregionieuropa*, 32.
- Arzeni A., Sotte F. (2015), *Agricoltura familiare: impreses e non-impreses*, *Agriregionieuropa*, 43.
- Barbero G. (1982), *Quante sono le aziende agricole italiane*, *Rivista di Economia Agraria*, 2, pp. 330-366.
- Buccico C. (2008), *Il catasto*, Jovene, Napoli.
- Cristofaro A. (2012), *Il prelievo tributario in agricoltura da Vanoni a Calderoli*, *QA-Rivista dell'Associazione Rossi-Doria*, 3.
- Cristofaro A. (2014), *Produzione e produttori nel settore agricolo: definizioni e fonti statistiche*, *Agriregionieuropa*, 36.
- Henke R., Salvioni C. (a cura di) (2013), *I redditi in agricoltura*, Inea, Roma.
- ISTAT (2007), *La revisione dei conti nazionali in generale e della branca agricoltura*.
- ISTAT (2009), *Classificazione delle attività economiche ATECO 2007*.
- ISTAT (2013), *Caratteristiche tipologiche delle aziende agricole. 6° censimento generale dell'agricoltura*.
- ISTAT (2015a), *I risultati economici delle aziende agricole. Anno 2013*.
<http://www.ISTAT.it/it/archivio/166291>
- ISTAT (2015b), *L'economia non osservata nei conti nazionali. Anni 2011 – 2013*.
<http://www.ISTAT.it/it/archivio/175791>
- Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, *Dati e statistiche fiscali*.
<http://www.finanze.it/opencms/it/>
- Ministero dell'Economia e delle Finanze (2015), *DM 13 2 2015*.
- Salvioni C., Aguglia L., Borsotto P. (2011), *Assetti proprietari e organizzativi delle impreses agricole italiane*, *QA-Rivista dell'Associazione Rossi Doria*, 1.
- Sotte F. (2006), *Quante sono le impreses agricole in Italia?* *Agriregionieuropa*, 5.
- Tosoni G.P., Preziosi F. (2015), *Agricoltura e Fisco*, Il Sole 24 Ore, Milano.

3 I problemi dell'imposizione: la teoria

3.1 I principi dell'imposizione*

Introduzione

“Bisogna tassare soltanto le terre, poiché tutto viene dalla terra”; ciò dichiarano i nuovi ministri, convinti sostenitori delle teorie fisiocratiche, mentre *l'uomo dai quaranta scudi* (Voltaire (1770), 1998) ne avverte tutta l'ingiustizia del tartassato, rispetto ai commercianti e ai faccendieri della finanza. “Pagate, amico mio, voi che godete in pace una rendita chiara e pulita di quaranta scudi” (ibidem) dice lo speculatore Mercier de La Rivière all'*uomo dai quaranta scudi*. Quel denaro invece quell'uomo lo ritiene incerto, poiché dipendente dalla grandine, dal gelo, dalla siccità. Occorre che lo Stato tenga conto di questa incertezza, ma anche della disonestà di chi possiede la terra nel dichiarare la quantità del raccolto e il conseguente guadagno. Insomma, lo stato moderno che nasce sui principi dell'illuminismo, non può più vessare il cittadino sulla base esclusiva dell'interesse del sovrano. Deve, questa nuova natura dello Stato nascente, badare all'interesse generale e all'eguaglianza dei cittadini. Occorre scovare l'agricoltore disonesto, non più perché reca danno al sovrano, ma perché va contro l'interesse generale. Il catasto diviene lo strumento di questa eguaglianza perché serve ad accertare il reddito medio ordinario, che è posto come imponibile dei redditi fondiari. Il personaggio di Voltaire è forse consapevole del supposto equo trattamento all'interno del suo settore, ma resta insoddisfatto per l'iniquità rispetto a contribuenti che traggono la fonte del proprio reddito non dall'agricoltura. Il vero settore produttivo, quindi creatore di ricchezza, si ritiene sia l'agricoltura e pur se si vuole abbandonare questa tesi estrema fisiocratica, comunque quel settore resta il prevalente, in termini di occupati, in Italia almeno fino alla prima metà del XX secolo.

* Autore: Amedeo Di Maio, Università degli Studi L'Orientale Napoli

Quasi duecentocinquanta anni dopo il lontano erede del personaggio di Voltaire non dovrebbe più lamentarsi poiché il suo settore, l'agricoltura, non solo non è tra i più tassati, anzi risulta quello verso il quale principalmente sono riconosciute esenzioni e dove, in gran parte, permane il concetto di reddito ordinario, quale base imponibile, rispetto al più diffuso reddito effettivo.

Il catasto nasce dalla presunzione illuminista che si possa con alto grado di sicurezza individuare la funzione di produzione agricola nell'ipotesi che sia condotta da un imprenditore che possiede una *normale* abilità imprenditoriale. È questo l'obiettivo del catasto, come riconosciuto da Einaudi (1924) e da De Viti de Marco (1953), anche con riferimento al disegno normativo del Messedaglia, varato nel 1886.

De Viti de Marco considera il catasto “una forma tipica e antichissima di accertamento quasi automatico” (Ibidem, p.248) del reddito e utile soprattutto per “evitare l'attrito, che in certi luoghi e momenti può assumere forme troppo aspre, sia per soverchia tendenza del contribuente a nascondere il reddito, sia per spirito di sopraffazione da parte dell'agente del fisco” (ibidem). Anche Einaudi, l'economista che più di altri e con maggior entusiasmo ha trattato del catasto, ricorda che l'idea e l'attuazione avvennero per “porre termine ai disordini derivanti dai privilegi e dagli arbitrii invalsi durante il dominio spagnolo” (1965, p.195). Osserva sempre Einaudi che “ingegneri stimatori pratici, non dottrinari, ebbero il carico di fissare i criteri con cui l'imposta doveva essere ripartita, ed ingegneri e pratici guardando attorno a sé, applicando criteri di stima usati forse da secoli, videro con occhi chiari il punto d'incontro della perequazione verso lo stato, della sicurezza dei contribuenti e della prosperità pubblica” (ibidem). Questi tre elementi costituiscono l'idea einaudiana di ottima imposta.

La manualistica italiana di scienza delle finanze degli ultimi trent'anni non dà spazio, o molto poco, al concetto di reddito ordinario. Anche Cosciani, nell'ultima edizione del suo libro di testo (Cosciani C. 1977) si limita a un cenno. La nuova manualistica quando tratta della distinzione tra reddito effettivo e ordinario, la fa coincidere, il più delle volte implicitamente, alla distinzione tra reddito corrente (effettivo) e reddito permanente (ordinario) inteso nei termini teorici del *ciclo vitale*, cui dovrebbe corrispondere una più equa ed efficiente *lifetime tax* (Bosi P., Guerra C. 2007). Francesco Forte (1993), a proposito del catasto, sbrigativamente si limita a scrivere che “in una società ove i *rentier* sono forti, essi accettano di pagare il tributo alto, perché ciò è equo, ma non gradiscono di essere infastiditi da visite fiscali, che ridurrebbero la loro privatezza e autorità. Ecco così la tassazione con riferimento al catasto: cioè al valore medio ordinario, continuativo delle varie particelle di terreno oggettivamente accertate” (Ibidem, p. 662).

Occorre qui ricordare che i contribuenti agricoltori assoggettati al catasto sono i cosiddetti proprietari puri, i produttori occasionali e le persone fisiche e le società semplici che non producono servizi. Si tratta di un numero considerevole

di contribuenti, ma tra essi non ci sono, tra altri, le società di capitale. Il catasto può quindi essere considerato un residuo storico che nel tempo svanirà? Pur con una manualistica sempre meno interessata alla distinzione tra reddito effettivo e ordinario, c'è stato un momento nel quale è stata ripresa l'idea einaudiana di una diffusione generale della tassazione basata sul reddito ordinario (per es. Leccisotti M. 1990), ma è di fatto rimasta confinata al settore dell'agricoltura, salvo l'istituzione del surrogato rappresentato dagli *studi di settore*.

In sintesi, le ragioni del moderno catasto, considerando cioè quello inizialmente definito al tempo degli economisti illuministi italiani¹² e le interpretazioni sulla natura teorica e i suoi effetti, concernono: a) la necessità di controllo da parte dello stato; b) l'equità fiscale intrasettoriale e non; c) la fluttuazione dei redditi effettivi nel tempo; d) l'effetto incentivo; e) l'aspetto politico del consenso.

Questi sono i temi sinteticamente trattati nel presente lavoro e la nostra conclusione generale è che nessuno di questi aspetti costituisca oggi una robusta tesi teorica per la giustificazione della tassazione sul reddito ordinario.

Il controllo dello Stato

È forse possibile affermare che la determinazione del reddito ordinario, attraverso lo strumento del catasto, rappresenti un sopravvissuto reperto dei passati sistemi tributari. Infatti, è tipico di quei sistemi che i costi di adempimento dei tributi fossero sopportati soprattutto dall'amministrazione statale (centrale o locale che fosse), mentre nel tempo si è determinata una evidente sostituzione a sfavore del contribuente. La mappatura e la stima della produttività sono operazioni complesse e lente e ne discende che una loro effettiva revisione avviene molto raramente. Ciò costringe ad aggiornamenti generici, alla definizione di coefficienti di variazione probabilmente basati su indice di un qualche vettore di prezzi, senza necessariamente escludere pressioni da parte di lobby.

Il nuovo catasto dei terreni in Italia è stato regolato da una legge del 1886 basata sulla relazione del Messedaglia, il maestro di De Viti de Marco, componente relatore della commissione tecnica voluta dal ministro Magliani.

Alla vigilia della prima guerra mondiale, nel 1914, vale a dire ventotto anni dopo l'inizio della realizzazione degli estimi catastali voluti dalla legge del 1886, solo il 43% del territorio nazionale dell'epoca era stato accertato. La prima revisione avviene nel 1923, nove anni dopo, anche in conseguenza degli effetti della guerra, tra i quali l'acquisizione del Trentino e della provincia di Bolzano.

¹² Einaudi (1924) ricorda che nel 1718 la regina Maria Teresa incaricò "il napoletano Don Vincenzo De Miro di presiedere una prima giunta del censimento (catasto) e nel 1739 il toscano Pompeo Neri di sorvegliare alla seconda, e dopo il 1748 di curare l'attuazione del catasto" (Ibidem, p.200) e più oltre cita anche GianRinaldo Carli, Cesare Beccaria, Pietro Verri (Ibidem, p. 201).

La seconda revisione avviene nel 1939, sedici anni dopo. La terza revisione avviene dopo quaranta anni dalla precedente, nel 1979 e l'ultima nel 1990, dopo undici anni. Nella norma per la revisione del 1990 si stabilisce, invano, che la cadenza deve essere decennale¹³.

Com'è noto per la stima delle tariffe delle qualità e classi, ci si riferisce all'azienda studio, "reale e ordinaria" rappresentativa del circolo censuario. Questa rappresentatività era probabilmente più realistica nel lontano passato, mentre la tecnologia di oggi consente una più elevata variabilità nella produzione e organizzazione fra le imprese agricole. Un tempo i prezzi erano individuati prevalentemente nei mercati locali, mentre oggi la "globalizzazione" amplia i mercati e in essi, al tempo stesso, si accentua la segmentazione geografica. Inoltre, fin dalla realizzazione del mercato unico europeo e in modo più accentuato con l'Unione Europea, i prezzi del settore non dipendono solo o principalmente dagli automatismi del mercato. Da tempo osserviamo l'esistenza di un sistema di aiuti comunitari determinati da una complessa "organizzazione comune dei mercati" che contribuisce a rendere aleatoria la stima del reddito ordinario secondo i tradizionali criteri del catasto.

Come abbiamo visto, le revisioni avvengono con una frequenza sempre più ingiustificata, se si tiene conto della veloce dinamica nella trasformazione produttiva, sia dal punto di vista tecnologico che organizzativo, rispetto al tempo ormai remoto nel quale, per dirla alla Baumol e Bowen (1966), l'agricoltura esprimeva il settore *stagnante* in un'economia *duale* (Lutz V. 1962). Ne discende che l'aggiornamento delle rendite, ai fini dell'imposizione, avviene in un contesto effettivo sostanzialmente sconosciuto e se ciò non produce ribellione, allora vuol dire che il reddito ordinario è probabilmente per tutti al di sotto dell'effettivo. D'altro canto, per individuare un reddito ordinario che sia in qualche modo media dei redditi effettivi, occorrerebbe modificare i criteri di stima e applicarli molto più frequentemente. Ciò produrrebbe alti costi di adempimento per lo Stato e probabilità di protesta fiscale dal lato dei contribuenti, mentre lo *status quo* minimizza, se addirittura non annulla, i costi di adempimento e non vessa gli agricoltori alle prese con i sempre difficili rapporti con chi trasforma e distribuisce i loro prodotti.

L'equità

L'equità fiscale è un concetto sfuggente anche in termini solo teorici e quindi lo diviene ancor di più quando si considerano le concrete politiche di giustizia tributaria. Ne era consapevole Einaudi, sia quando commentava *la somma boria dei principi utilitaristici dell'imposta* (1967, p. 154), sia quando considerava un

¹³ Per una efficace sintesi sulla vicende normative succedute alla legge del 1886 a oggi, rinviamo a Colombo G. (2001).

mito l'elemento principale di riferimento esaustivo per una supposta effettiva equità. Tuttavia questo sostantivo non è assente nella giustificazione einaudiana del catasto, così come non lo è già nelle motivazioni per l'introduzione del catasto nel Regno di Napoli nel 1741.

Come abbiamo già ricordato, per i più noti studiosi appartenenti alla tradizione italiana della scienza delle finanze, Einaudi compreso, il significato di equità come effetto dell'introduzione del catasto si identifica con la riduzione di privilegi e arbitri, i primi dovuti a contribuenti disonesti, i secondi a potere dispotico. Un sistema tributario più equo è quindi quello che riduce sia la possibilità di evasione fiscale, sia il potere discrezionale dell'amministrazione fiscale. Ridurre l'evasione significa aver fiducia nella stima che lo Stato autonomamente fa del reddito effettivo medio percepito da una specifica categoria e classe di contribuenti e di quella stima assumersene l'onere finanziario. Ridurre l'arbitrio del burocrate, significa individuare meccanismi quanto più automatici di rilevazione della base imponibile. Ammesso che tutto ciò risulti pienamente fattibile, non v'è dubbio che la sua valenza, in termini di equità tributaria, dipenda dall'incidenza che il settore economico interessato ha rispetto all'insieme dei settori che costituiscono l'intero sistema economico. Ne discende che una presunzione di dominanza del settore agricolo nel tempo dell'ideazione e primi progressi del catasto ai fini tributari è alquanto accettabile, mentre nel sistema economico contemporaneo si rischia sempre di più di far riferimento a una base imponibile specifica e fortemente limitata come incidenza nell'economia nazionale.

Nelle analisi circa l'equità discendente da una imposta sul reddito ordinario, vi è l'ipotesi, spesso implicita, che si stia trattando di un'imposta generale e quindi che i suoi effetti sia in termini di equità, sia di efficienza, abbiano un'importanza altrettanto di carattere generale¹⁴. Con quest'assunzione, come è noto, la letteratura sulla *optimal taxation* rileva il *trade off* tra efficienza ed equità, stabilendo che l'imposta basata sul catasto tende a migliorare l'efficienza produttiva ma con iniquità verticale. L'equità orizzontale, com'è noto, stabilisce che a parità di capacità contributiva vi sia parità di ammontare d'imposta. Il reddito ordinario assume l'idea di una capacità contributiva media cui far riferimento e quindi appare implicito che a parità di reddito effettivo vi sia parità di imposta, anche se solo all'interno di quel settore economico. Tuttavia appare anche evidente che a differenti capacità contributive effettive vi sia stessa tassazione e quindi violazione dell'equità verticale (regressività).

Il principio dell'equità verticale viene tuttavia coscientemente abbandonato nell'ipotesi che la forma di tassazione conduca nel tempo a convergere verso una medesima capacità contributiva. Inizialmente coloro che ricavano un reddito più

¹⁴ Per una interessante disamina riferita al rapporto tra equità e tassazione del reddito ordinario e/o normale, rinvio a Dalleria G. (1990).

basso dell'ordinario tenderebbero ad avvicinarsi a esso e quindi l'iniquità verticale sarebbe riferita solo ai privilegiati fiscalmente che, più abili, si posizionano, in termini di reddito effettivo, al di sopra del reddito ordinario. In tempi più lunghi e in contesti di virtuosa concorrenza, il reddito ordinario si trasformerebbe via via in reddito potenziale verso cui tutti gli operatori tenderebbero in un processo comunque sempre dinamico, soprattutto condizionato dall'innovazione tecnologica.

Pur ammettendo questa virtuosa dinamica, essa avverrebbe all'interno di una specifica categoria di contribuenti, mentre persisterebbe iniquità, tanto verticale che orizzontale, quando ci si riferisse alla platea generale dei contribuenti soggetti alla tassazione diretta, personale o societaria che sia. Appare evidente che in questo più ampio contesto chi può fruire della tassazione sul reddito ordinario appare beneficiato da una discriminazione qualitativa a suo favore. L'equità fiscale discende allora dalle *preferenze rivelate* del *policy maker* riguardo la desiderata discriminazione, ritenendosi che a parità di reddito effettivo non necessariamente corrisponda parità di capacità contributiva. Ne discende, ancora, che la valutazione della discriminazione è interamente dipendente dalla legittimazione della ragione che la determina. Può, ad esempio, risultare del tutto legittimo considerare equo consentire a determinate categorie di contribuenti di non tenere una contabilità completa con una documentazione complessa. Dalleria (1990 p.61) considera anche il sacrificio del perseguimento dell'equità fiscale in quei casi dove risultasse troppo costoso per l'amministrazione fiscale l'accertamento e quindi preferibile una riscossione semplificata dei tributi.

Comunque sia, la discriminazione qualitativa, tanto in un sistema impositivo *reale*, quanto in quello *personale* può definirsi equa solo se rimane efficientemente monitorata, nel senso di stima della eventuale o meno persistenza delle condizioni che hanno *legittimato* la discriminazione. Ma, all'interno del settore dove si considera il reddito ordinario, l'equità fiscale è per definizione sacrificata all'efficienza e quindi non ha senso considerarla con riferimento all'universo dei contribuenti soggetti all'imposizione diretta.

L'equità, nel catasto, a prima vista, ha senso solo nei termini originari ben definiti dall'Einaudi. Tuttavia, anche in questi termini è arduo ritenere che esistano sempre le condizioni che tendono a garantire il principio di equità. Appare evidente che l'applicazione del reddito ordinario, se risultasse efficace in termini di contrasto all'evasione, renderebbe più frequente il rispetto dell'equità orizzontale poiché recupererebbe la parte di evasione contenuta nella differenza tra il reddito ordinario e quello dichiarato effettivo, ovviamente in una situazione teorica di confronto tra un prima e un dopo l'introduzione del catasto. Anche l'equità verticale verrebbe meglio rispettata in conseguenza di una progressività che verrebbe automaticamente applicata su basi imponibili più ampie. Tuttavia appare altrettanto evidente che se da un lato il reddito ordinario può contrastare

l'evasione, dall'altro potrebbe penalizzare coloro che hanno un reddito effettivo, onestamente dichiarato, inferiore al reddito ordinario. Penalizzazione, tanto in termini di equità orizzontale, quanto verticale. La lotta all'evasione non può farsi tassando presunzioni di reddito, o presumendo evasione a priori, perché ciò può consentire, come in Italia avviene, ingiustificate aliquote fiscali per chi denuncia, o non può che denunciare, il suo vero guadagno. La presunzione di reddito dovrebbe limitarsi a essere il riferimento per un presumibile efficace indirizzo degli accertamenti sulle dichiarazioni. È la ragion d'essere degli *studi di settore* e, come è noto, l'efficacia di questo strumento dipende soprattutto dal criterio di determinazione dello stesso, nel senso di quanto indipendente da pressioni corporative. Anche nel caso del reddito ordinario, l'equità, intesa nei termini che stiamo discutendo, dipende crucialmente dal suo livello. Nel caso del catasto non può farsi completa analogia con gli studi di settore, perché questi ultimi hanno variazioni più frequenti e, in termini astratti, nessuna dichiarazione è esente da controllo sostanziale. Nel caso del catasto, l'elemento corporativo può solo operare nei ritardi delle revisioni e nei suoi coefficienti di aggiornamento. Osservano Marrelli e Martina (1990) che il reddito ordinario, nei meccanismi impositivi del tipo operante nel catasto, in termini di evasione fiscale conduce inevitabilmente solo a due possibili opzioni, subire l'imposta o divenire evasore totale. Ciò può forse apparire possibile in una situazione generalizzata di applicazione del reddito ordinario, non possibile nel catasto agrario, per ovvi motivi.

Comunque, l'idea del rispetto della progressività è estranea al concetto di reddito ordinario; non a caso Einaudi riteneva che “si corre il rischio di esagerare il principio della progressività e di trasformarlo da criterio moderato avente lo scopo di far contribuire maggiormente coloro che possiedono di più in uno strumento di confisca” (1949, p. 152).

Con riferimento alla situazione osservabile nei sistemi tributari vigenti occorre chiedersi se ancora sussistono le condizioni “che hanno alimentato le spinte per l'adozione di forme di progressività accentuata” (Pedone A. 2016) o se non si è pervenuto a un'applicazione della progressività che ha finito con il vedersi prevalentemente applicata “alla massa dei redditi medio-alti e medi da lavoro dipendente” (ibidem).

Fluttuazione dei redditi

In un noto e diffuso testo che descrive i tributi nell'economia italiana (Bosi P., Guerra C., 2007) si motiva la tassazione sul reddito normale come correttivo all'arbitrarietà della tassazione sul reddito effettivo che assume come riferimento la capacità contributiva relativa all'anno di applicazione del tributo. In quel testo in tal senso si dà un giudizio positivo del reddito normale, poiché è da ritenersi che “l'adozione di un periodo più ampio, quale ad esempio il ciclo vitale,

costituisca un orizzonte temporale più idoneo (*lifetime tax*)” (ibidem p. 62). In altre parole, per esigenze di gettito, le imposte vanno pagate a intervalli di tempo relativamente brevi e regolari, tuttavia la base imponibile può rappresentare una “media, in senso lato, di flussi di entrata relativi a periodi diversi nell’arco della vita” (Ibidem).

In una letteratura sorta soprattutto a cavallo tra gli anni ottanta e novanta del secolo scorso, il riferimento al ciclo vitale è di tipo generale, riguardando ipotesi relative alla imposizione sul reddito in qualsiasi attività e condizione percepito¹⁵. Il riferimento esplicito è al *ciclo vitale* idealizzato da Ando e Modigliani (1963) e in alcuni casi ci si riferisce anche al *reddito permanente* immaginato da Friedman (1957). Sono riferimenti che ci lasciano perplessi, sia perché sembrano dimenticare che sono nati in contesti teorici di macroeconomia, sia perché, forzandone una lettura microeconomica, il contenuto appare troppo astratto perché possa tradursi in fattibili riferimenti concreti di disegno fiscale e comunque riguarderebbero la questione, anche essa tanto cara all’Einaudi, della tassazione del risparmio.

La giustificazione einaudiana ci sembra molto più di buon senso e il quesito più naturale è se essa può riguardare solo l’attività agricola o se la nuova struttura dei sistemi economici non la estende anche ad altre e diffuse attività. Più specificatamente, la ragione del reddito ordinario per via del fluttuare nel tempo del reddito effettivo, viene ricordata e condivisa dall’Einaudi, quando scrive che gli “italiani che redassero le norme del catasto milanese videro che lo stato doveva in ogni modo ricevere la sua quota del prodotto comune; riceverla negli anni buoni e negli anni cattivi, perché la macchina statale non può mai interrompere il suo operare continuo; epperò l’imposta non deve essere basata nel reddito effettivo variabile di ogni anno ma sul medio reddito di un bastevole lasso di anni” (1965, p. 200).

Gli anni buoni e quelli cattivi non devono dipendere dalla capacità del contribuente, perché in tal caso verrebbe meno una delle ragioni fondamentali della tassazione sul reddito ordinario e che vedremo nel prossimo paragrafo dedicato all’incentivo alla produzione. Quegli anni son dovuti a elementi esogeni non controllabili, come la grandine in negativo o la giusta quantità di pioggia che irriga in positivo. In passato questo dipendere da elementi incerti ingovernabili era caratteristica dell’attività agricola, potendosi assumere che né le libere professioni né l’industria, né il commercio ne fossero significativamente intaccate. Tuttavia, da un lato, la forte interdipendenza delle attività economiche, lo sbatter d’ali della farfalla che determina tempeste potrebbe condurci a osservare che quella caratteristica non è più solo significativa dell’agricoltura e ne discenderebbe che

¹⁵ Un articolo sufficientemente rappresentativo del dibattito di quegli anni ci sembra Fullerton e Rogers (1991).

quel reddito ordinario rappresenterebbe un'ingiustificata discriminazione qualitativa; dall'altro, qualora si intendesse continuare a ritenerla solo dell'agricoltura, allora non si comprenderebbe l'inclusione del reddito ordinario, ad esempio, anche all'attività di allevamento di animali o a quella di trasformazione.

Ritornando al *ciclo vitale del consumo e del risparmio*, ci sia solo consentito ricordare che per Modigliani è una teoria che dovrebbe servire a contrastare e superare "la legge psicologica fondamentale" del risparmio di Keynes, secondo la quale la propensione media e marginale a risparmiare crescono all'aumentare del reddito. Come è noto, per Modigliani l'*homo oeconomicus* che ha in mente e che ritiene rappresentativo, desidera massimizzare l'utilità derivante dal consumo, con riferimento a tutto l'arco della propria vita. Realizzerà ciò individuando l'entità costante di consumo, pur in presenza di redditi discontinui e, ovviamente, intendendo il risparmio come consumo differito. Il suo modello base (Modigliani F. 1986) assume un reddito costante in tutta la vita attiva, nullo negli anni della pensione, come nullo è anche il tasso di interesse e il lascito agli eredi. Con riferimento a questo modello, la tassazione può far riferimento al reddito annuale, coincidente con il reddito ordinario. Qualora il reddito fluttuasse significativamente nel tempo, la soluzione efficiente non sarebbe il reddito normale, quanto considerare come base imponibile solo la parte di reddito consumato. Comunque, recenti studi sembrano avvalorare l'ipotesi espressa da Keynes (Dynam K.E. et al., 2000) e quindi il consumo dipendere dal *reddito assoluto*.

Il riferimento al reddito *permanente* espresso da Friedman ci appare ancora di più incoerente con l'idea della tassazione del reddito ordinario. Infatti, un aumento della tassazione sul reddito ordinario ha la caratteristica di essere costante per un periodo piuttosto lungo di tempo, ma ciò non consentirebbe al contribuente di reagire come nel caso di aumenti transitori di imposta che consentirebbero strategie volte alla costanza dei livelli di consumo (*consumption smoothing*).

L'effetto incentivo

Per Einaudi la considerazione che il reddito effettivo è fluttuante e il far riferimento a condizioni comuni, piuttosto che a quelle strettamente personali, condussero a un'idea del reddito normale tale che il "suo principale effetto fu di pesare sull'inerzia e alleviare l'industria; poiché ferma stante la proporzione della tassa all'estimo una volta pronunciato, le migliorie successive rimangono esenti; e il fondo quanto meglio è coltivato, viene a pagare una tanto minore quota del frutto" (1967, p.213). Insomma, aliquota marginale nulla e quella media effettiva decrescente, e ciò non determina solo incentivo alla produzione ma costituisce un caso, solo a prima vista, evidente di imposta neutrale e quindi forse anche ottima.

Imposta ottima di sicuro nei noti termini smithiani, ripresi dall'Einaudi, e consistenti nella certezza della non arbitrarietà nel tempo della riscossione, della modalità del pagamento e del suo ammontare. Inoltre, sempre seguendo Einaudi, l'imposta deve provocare il minimo di attriti sugli equilibri esistenti ed evitare di provocare reazioni politiche ed economiche.

Nella letteratura domina la visione dell'imposta sul reddito ordinario come analoga all'imposta in somma fissa. È una visione distorta che abbiamo adottato anche noi, in una lontana pubblicazione (Di Maio A., 1990), e che conduce alla comoda conclusione sia di neutralità sia di virtuosa spinta verso comportamenti efficienti, qualora sussistano determinate condizioni.

Non è qui il caso di riprendere l'abbondante letteratura sull'ottima imposta, quanto solo ricordare che in essa si individuano argomentazioni che possono condurre alla considerazione positiva della tassazione sul reddito ordinario, quanto del tutto negativa. Il richiamo all'ottima imposta a sua volta riprende inevitabilmente la problematica relativa all'equità, proprio perché questa imposta dovrebbe poter conciliare gli obiettivi allocativi con quelli distributivi. Molto in sintesi, rispetto alle scelte del singolo individuo l'imposta dovrebbe essere fissa, mentre dovrebbe variare da individuo a individuo in funzione delle diverse abilità dei singoli contribuenti. Al di là della reale fattibilità, la seconda formulazione appare lontana dall'idea del reddito ordinario.

La moderna teoria dell'ottima imposta inizia con il famoso contributo di Mirrless (1971) e prosegue rispettando comunque l'approccio utilitaristico che, come abbiamo già richiamato, l'Einaudi definiva della *somma boria*. In questo generale approccio si identificano due distinti percorsi, uno *welfarista*, nel quale si esplicita l'influenza della tassazione sullo sforzo lavorativo incorporando nella funzione di utilità la scelta di ciascun individuo tra reddito e riposo, raggiungendo il risultato che alte aliquote marginali possano agire scoraggiando incrementi di tempo dedicati al lavoro, ma è un effetto non certo, dipendendo dal grado di utilità avvertito dal singolo individuo in merito alla penosità del lavoro. L'altro approccio, che per comodità possiamo definire *non-welfarista*, (Sen A., 1987) pondera, privilegiando, le condizioni degli individui che godono di minor benessere all'interno di una data collettività; benessere misurato attraverso il reddito e non più con funzioni di utilità. Questa ponderazione, come è noto, è tra l'altro presente anche nel filone *welfarista*; basta richiamarsi alla teoria della giustizia di Rawls (1982).

Nel caso dell'approccio *welfarista* è possibile individuare condizioni che non determinano incentivo alla produzione, quando, ad esempio, il livello del reddito ordinario è molto basso rispetto alla reale media dei redditi effettivi. Ciò può verificarsi nei casi in cui l'aggiornamento delle *rendite* non riesce a tener conto degli incrementi di produttività dovuti al progresso tecnologico e quindi i nuovi livelli di reddito ordinario possono finire con il rappresentare posizioni di rendita:

una *tax expenditure* a favore dell'inefficienza. Ciò, ovviamente, non significa che non ci possono essere incrementi di produzione nel settore, ma che essi non sono sollecitati dal sistema impositivo. Nel caso di un livello di reddito ordinario che può tendere a un astratto quanto arbitrario reddito potenziale, quindi troppo alto rispetto alla media dei redditi effettivi, l'effetto incentivo potrebbe apparire altrettanto nullo, poiché diviene molto probabile che la distribuzione dei redditi effettivi corrisponda alla distribuzione delle capacità, abilità, massime dei singoli individui.

In una mediazione tra i due approcci (Atkinson A.B., 1995) si ritiene che l'incremento di benessere collettivo si può raggiungere con imposte in somma fissa, tuttavia accompagnate da sussidi in altrettanto somma fissa a beneficio dei contribuenti meno abili. Questa conclusione appare non compatibile con il sistema impositivo basato sul reddito ordinario.

Comunque, un aspetto che possiamo ritenere radicale è che la tassazione sul reddito ordinario non equivale a una imposta in somma fissa. Non lo è neanche quando consideriamo solo contribuenti cui è attribuito medesimo livello di reddito ordinario. Ciò perché quel reddito si somma individualmente agli altri redditi e compone la base imponibile totale che viene sottoposta a tassazione progressiva.

Altri elementi ancora possono condurre alla incertezza del ruolo incentivante del reddito normale. Per esempio, la crescita secolare di imprese di capitali piuttosto che di persone e l'essere le prime estranee al reddito ordinario, mentre rispetto ai singoli individui e alle imprese di persone dovrebbero risultare quelle più propense a crescita e innovazione e quindi incentivate da una tassazione con aliquota marginale nulla.

Vi è, in conclusione, ancora un elemento che rafforza il dubbio sul ruolo incentivante dell'imposta. Si tratta di una imposta *perenne*, sia pure con periodici aggiornamenti della base imponibile e comunque anche questi avvengono in lassi di tempo non brevi. Senza arrivare a condividere l'impostazione della *nuova macroeconomia neoclassica* secondo la quale gli effetti delle imposte si verificano solo se non prevedibili (*effetto sorpresa*), è ragionevole supporre che la costante presenza di un supposto incentivo può condurre a sostanziale neutralità del tributo.

Imposta e consenso

Al momento della unificazione dell'Italia esistevano ventidue sistemi catastali, sorti in tempi diversi nei vari regni che componevano lo stivale pre-unitario. Erano diversi sia con riferimento alla determinazione delle basi imponibili, sia per la fissazione delle aliquote. Quindi un sistema sperequato cui non si poteva ovviamente sfuggire attraverso un eventuale *voto con i piedi* e che avrebbe necessariamente condotto a giudizi opposti circa la nuova legge volta al fine della perequazione nazionale. L'iter legislativo fu accidentato per via delle opposizioni

del mondo agrario in generale e di quello meridionale in particolare. Scrive Romeo che “il prelievo di ricchezza che il sistema fiscale compiva sul reddito agrario non si realizzava tuttavia soltanto, e neppure prevalentemente, attraverso di essa. In realtà, molte e varie furono le forme attraverso le quali il reddito agrario venne chiamato a contribuire allo sforzo finanziario del paese nei primi anni dopo l’Unità” (Romeo R., 1970 p. 126, citato in Fausto D., 1990 p.191). Anche la protesta che si levava dal meridione, non sembrava ingiustificata. Scrive infatti Sereni che questa protesta “non era certo priva di fondamento, anche se coloro che la sostenevano non erano davvero i più qualificati ad invocarla, giacché proprio nel Mezzogiorno – data la più larga persistenza di residui feudali – era sulle masse dei contadini che doveva più largamente ripercuotersi, nelle forme della rendita usuraia, l’aggravio fiscale della perequazione” (Sereni E., 1974 p. 130, citato in Fausto D., 1990). Vi fu subito anche uno sguardo diffidente nei riguardi del Mezzogiorno, ipotizzandosi *evasione catastale* rivelata dalla differenza positiva tra la superficie geografica e quella catastale. Diffidenza ostinata, anche dopo le logiche argomentazioni di De Viti de Marco (sd, 1929) e di Fortunato (1911) volte a spiegare la legittimità di quella positiva differenza.

La perequazione territoriale risultò più in generale difficile ma nessun contribuente probabilmente ebbe a lamentarsene, poiché il *conguaglio provvisorio* introdotto nel 1864 rifletteva i valori del 1861 anche quando fu istituito il nuovo catasto nazionale, con la citata legge del 1886. Quel che fu possibile osservare è che nel primo cinquantennio di unità nazionale, nacquero una pleora di imposte, alcune molto gravose e odiate come la tassa erariale sul macinato (1879-1884), mentre per l’imposta sui terreni si osserva una erosione della base imponibile.

Quasi alla vigilia della prima guerra mondiale, nel 1913, il nuovo catasto era funzionante solo in 17 province e il prelievo in esse si era ridotto di circa un terzo. Nel contempo, nel 1906 era stata accolta la richiesta di uno sgravio del 30% per i contribuenti del Mezzogiorno e per Einaudi costituiva un elemento “distruttore della grande opera di perequazione” (Einaudi L., 1912 p. 557). Per Einaudi è anche chiaro che ciò è frutto di una efficace attività lobbistica, perché “l’opera di perequazione, iniziata con grande entusiasmo, aveva subito urtato, appena concluso il lavoro nelle province, le quali da esso si aspettavano il beneficio di sgravi tributari, contro l’interesse dei contribuenti che si sentivano minacciati da una misura e da una stima più esatta dei loro fondi e...l’opera del catasto lenta a svolgersi, invisibile ai contribuenti, dannosa all’erario di cui diminuiva i proventi, fu volutamente trascurata” (Einaudi L., 1927, pp. 9-11). Insomma, quel *contatore burocratico*, come era inteso il catasto dal governo guidato dal positivista ingegner Sella, non ebbe il successo sperato dal Messedaglia. Sulle ragioni di questa dinamica forse non è estranea la grave e perdurante crisi che in quel periodo ha riguardato l’agricoltura (Frascani P. 2013). Un aggravio vi fu comunque per via dei *decimi di guerra*, addizionali del 10%, che colpirono subito

quasi tutti i tributi erariali, ma solo nel 1867 l'imposta sui terreni e sui fabbricati e una ulteriore addizionale nel 1868 solo sui terreni agrari. Questi *decimi* furono reintrodotti dal governo Sonnino (L. 339/1894) ma non nell'imposta fondiaria, per via dell'azione svolta dalla nascente lobby agraria che più tardi sarà la Confagricoltura e oltre ancora il Partito Agrario.

La tassazione del settore agrario sembrava costituire un privilegio per Mussolini che, nel 1929, se ne lamentò ufficialmente in un discorso parlamentare: "Il governo non ha soltanto accordato la quasi totale franchigia agli agricoltori, ma ha accordato ribassi nei concimi chimici, nel trasporto delle derrate e delle macchine ecc. ecc. Sta di fatto che l'agricoltore italiano non dà un centesimo allo Stato e non dà più di un miliardo fra comuni e province" (citato in Manestri S., 2010). Probabilmente a questa situazione vi contribuì il Partito Agrario fondato nel 1920 dal principe Pietro Lanza di Scalea, prima ministro della guerra nel primo governo Facta e poi ministro delle colonie nel governo di Mussolini, tra il 1924 e il 1926. Proprio nel 1924 il Partito Agrario confluisce nel listone elettorale fascista. D'altro canto era difficile comprendere dove si annidassero i privilegi fiscali, visto che nello stesso anno della lamentela del duce, una stima che confrontava i dati del censimento in merito alle professioni e le dichiarazioni fiscali fatte dalle stesse, risultava che erano tassati il 75% dei notai, il 38% degli avvocati, il 53% dei medici, il 18% degli ingegneri, il 26% dei geometri, il 52% dei veterinari e il 5% di ragionieri (Ibidem).

Come è noto, negli anni '30 si cercò di completare il catasto dei terreni, ma vi fu anche la proposta, che non riguardava solo l'imposta su terreni, del "contingente di studio" che con l'aiuto delle corporazioni avrebbe ripartito tra i singoli contribuenti il gettito stabilito a livello nazionale (Steve, 1997, p. 753). Thaon de Revel rifiutò questa procedura, anche se non poté rifiutare una formale collaborazione con le organizzazioni dei contribuenti e nel caso del settore in questione la più importante era la Confederazione generale dell'agricoltura che, come è noto, ebbe un ruolo determinante per l'ascesa del fascismo. Infatti, nel caso del catasto, i coefficienti erano sostanzialmente accordati con queste organizzazioni, e ciò anche dopo la caduta del fascismo.

Nel secondo dopoguerra, Vanoni nega validità alle esenzioni fiscali e nella riforma che ha in mente ritiene che "il primo canone...è un'imposizione generale, senza eccezioni, che metta tutti i produttori di fronte alle stesse probabilità, di fronte agli stessi doveri" (Manestri). La questione delle esenzioni, degli sgravi, risulta presente nell'imposizione dei terreni. Questi sgravi hanno riguardato singoli comparti, aree, soggetti e sono stati inseriti mentre si cercava di completare il catasto. Ciò avviene nel 1956, in un momento di cambiamento epocale dell'agricoltura italiana, Anche per Cosciani gli sgravi costituiscono "la vera piaga del nostro sistema" (Cosciani C., 1950, p. 32) e come abbiamo accennato nel caso del Partito Agrario nel primo dopoguerra, nel secondo si

osserva la nascita dell'associazione Coldiretti, presieduta da Paolo Bonomi, deputato democristiano, dalla sua fondazione (1944) al 1980 e più volte membro della IX Commissione riguardante l'agricoltura. Associazione ritenuta "la più forte organizzazione di massa attiva in Italia negli anni del Centrisimo" (Besana C., 1999, p.604).

Con riferimento alla riforma tributaria del 1972, Cosciani, già diversi anni prima scriveva che "le attuali imposte sul reddito dei terreni, dei redditi agrari dovrebbero essere abolite e sostituite da un'imposta unica sul reddito globale delle persone fisiche" (Cosciani C. 1964 p. 476-7). Ciò non accadde e la "motivazione finale e ufficiale al mantenimento del sistema catastale viene attribuita alla scarsa efficienza dell'amministrazione" (Botarelli S. 2004 p. 33); motivazione non condivisa da Cosciani e che contribuì alle sue dimissioni dalla Commissione. Ne derivò un sistema tributario profondamente modificato nel suo complesso mentre nel settore agricolo rimase sostanzialmente invariato (Cristofaro A, 1984) forse a testimonianza del timore del rischio di perdere il consenso.

Probabilmente inconsapevoli di seguire appunto una tendenza secolare, l'ultimo governo Renzi promise l'abbattimento dell'IRPEF sulle rendite catastali dei terreni agricoli, poi mantenuto nella legge di stabilità del governo Gentiloni. Su alcuni giornali si scrisse che tale promessa rifletteva il riconoscimento delle particolari difficoltà che affliggono il coltivatore diretto e l'imprenditore agricolo professionale, in altri giornali si ritenne che costituissero un ringraziamento per il contributo dato alla raccolta di firme per il referendum costituzionale.

Comunque sia, dal tempo degli economisti illuministi a oggi molte vicende sono accadute nell'agricoltura italiana, crisi economiche, parassiti, battaglia del grano, bonifiche, lotta ai latifondi, riforma, abbandono delle terre, innovazione tecnologica, timidi ritorni alla campagna, biologia, agriturismo e altro ancora. Vicende tutte che sembrano estranee alla forma di tassazione, tanto da farci pensare a un ciclo secolare che nasce dalla consapevolezza del mito del reddito effettivo e si conclude con il riconoscere un mito anche il concetto di reddito ordinario.

Bibliografia

Ando, A., Modigliani F. (1963), The 'life-cycle' hypothesis of saving: aggregate implications and tests, *American Economic Review*, 53(1), 55-84.

Atkinson, A.B. (1995), *Public Economics in Action. The Basic Income/Flat Tax Proposal*, Clarendon Press, Oxford.

Baumol W. J., Bowen W.G. (1966), On the Performig Arts: The Anatomy of Their Economic Problems, *American Economic Review*, 55, 2.

Besana C. (1999), Le forze sociali alla Conferenza nazionale del mondo rurale e dell'agricoltura (giugno-ottobre 1961) in Carrera A., Taccolini M., Canetta R. (a

cura di), *Tem e questioni di storia moderna e contemporanea*, vol VIII, Vita e pensiero, Milano.

Bosi P., Guerra M.C. (2007), *I tributi nell'economia italiana*, Il Mulino, Bologna.

Botarelli S. (2004), Tra riforme mancate e riforme attuate: da Vanoni alla riforma degli anni '70, *Quaderni*, Università degli Studi di Siena, n. 434, Siena.

Colombo G. (2001), Catasto terreni: struttura attuale, principale normativa e problemi di utilizzazione, *Rivista dell'agenzia del territorio*, n. 1, pp. 9-14.

Cosciani C. (1950), *La riforma tributaria – Analisi critica del sistema tributario italiano*, Nuova Italia, Firenze.

Cosciani C. (1964), *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria. Documento di lavoro elaborato dal Vice Presidente prof. Cesare Cosciani*, Giuffrè, Milano.

Cosciani C. (1977), *Scienza delle finanze*, Utet, Torino.

Cristofaro A. (1984), L'agricoltura nel sistema fiscale italiano, *Rivista di Economia Agraria*, n. 1, pp. 9-42.

Dallera G. (1990), Reddito normale, equità e capacità contributiva, in Leccisotti M. (a cura di), *Per un'imposta sul reddito normale*, Il Mulino, Bologna.

De Viti de Marco A. (1953), *Principi di economia finanziaria*, Einaudi, Torino.

De Viti de Marco A. (s.d. ma 1929), *Un trentennio di lotte politiche (1894-1922)*, Collezione Meridionale Editrice, Roma.

Di Maio A. (1990), Reddito normale e incentive alla produzione, in Leccisotti M. (a cura di), *Per un'imposta sul reddito normale*, Il Mulino, Bologna.

Dynam K.E., Skinner J., Zeldes S.P. (2000), Do the Rich Save More? *National Bureau of Economic Research*; w.p. 7906.

Einaudi L. (1949), *Principi di scienza della finanza*, Einaudi, Torino.

Einaudi L. (1912), Per la perequazione catastale. Come la grande impresa vien fatta degenerare innanzi che sia finita, *La riforma sociale*, pag. 555-561.

Einaudi L. (1924), *La terra e l'imposta*, "Annali di economia" dell'Università Commerciale Bocconi, Milano.

Einaudi L. (1927), *La guerra e il sistema tributario italiano*, Laterza, Bari.

Einaudi L. (1967), *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino.

Einaudi L. (1965), *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Einaudi, Torino.

Fausto D. (1990), L'imposizione sul reddito dei terreni, in Leccisotti M. (a cura di), *Per un'imposta sul reddito normale*, Il Mulino, Bologna.

Forte F. (1993), *Principi di economia pubblica*, Giuffrè, Milano.

Fortunato G. (1911), *Il Mezzogiorno e lo Stato italiano*, Laterza, Bari.

Frascani P. (2013), *Le crisi economiche in Italia. Dall'Ottocento a oggi*, Laterza, Bari.

Friedman M. (1957), *A Theory of the Consumption Function*, Princeton University Press, Princeton.

- Fullerton D., Rogers D.L. (1991), *Lifetime vs Annual Perspectives On Tax Incidence*, National Bureau of Economic Research, Cambridge MA.
- Rawls J. (1982), *Una teoria della giustizia*, Feltrinelli.
- Lutz V. (1962), *A Study in Economic Development*, Oxford University Press, New York.
- Manestri S. (2010), Per una storia della *tax compliance* in Italia, *Questioni di Economia e Finanza*, n. 81, Banca d'Italia, Roma.
- Marrelli M., Martina R.(1990), Forme di normalizzazione del reddito ed evasione, in Leccisotti M. (a cura di); *Per un'imposta sul reddito normale*, Il Mulino, Bologna.
- Mirrlees, J.A. (1971), An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation, *Review of Economic Studies*, p.175-208.
- Modigliani, F. (1986), *Life cycle, individual thrift, and the wealth of nations*, *The American Economic Review*, vol. 76, no. 3, pp. 297-313.
- Pedone A. (2016), Perché le riforme negli anni Sessanta hanno avuto scarso successo: il caso della riforma tributaria, *Moneta e Credito*, vol. 69 n. 273.
- Romeo R. (1970), *Risorgimento e capitalismo*, Laterza, Bari.
- Sen, A.K. (1987), *On Ethics and Economics*, Basil Blackwell, Oxford.
- Sereni E. (1974), *Capitalismi e mercato nazionale*, Editori Riuniti, Roma.
- Steve S. (1997), *Scritti vari*, Ciriec F. Angeli, Milano.
- Voltaire (1770), *L'ingenu, histoire véritable, tirée des manuscrits du P. Quesnel, Genève et Paris, Desventes, trad it. L'ingenuo. L'uomo dai quaranta scudi*, 1998 Feltrinelli, Milano.

3.2 La tassazione ambientale*

Le politiche ambientali: ascesa e declino degli strumenti *market based*

Generazioni di *policy makers* si sono formati con l'idea che politiche ambientali basate su strumenti di prezzo sono superiori in senso di Pareto rispetto a politiche di tipo "*command and control*". Le vecchie politiche ambientali infatti imponevano determinati comportamenti a tutti gli attori economici con certe caratteristiche, deviazioni rispetto al comportamento imposto erano sanzionate.

Questi meccanismi sono stati fortemente criticati poiché imponendo uno standard uniforme non tenevano conto dei differenti costi individuali delle imprese producendo perdite secche di benessere. Al contrario, la teoria economica proponeva meccanismi basati su segnali di prezzo attraverso i quali spingere gli attori economici a comportamenti che permettevano di correggere le distorsioni prodotte dalle esternalità ambientali.

* Autore: Fabio Fiorillo, Università Politecnica delle Marche

Sulla base della maggiore efficienza dei meccanismi di mercato, alla fine degli anni '90 le maggiori istituzioni suggeriscono l'implementazione di strumenti *market based* (tariffe, sussidi, imposte, implementazione di permessi negoziabili) per governare le politiche ambientali. A livello di prescrizioni di policy, le politiche ambientali passano da essere politiche basate su meccanismi di *command and control* a politiche basate su strumenti di prezzo. In quegli anni la direzione Ambiente dell'OECD pubblica una *survey* (1999) in cui descrive tali strumenti applicabili alle politiche ambientali. Nel 2003, prima la direttiva 2003/87/CE, poi il Consiglio Europeo del 13 ottobre 2003 istituiscono un sistema per lo scambio dei permessi di emissione di gas serra (EU-ETS). Nel 2004, il Programma Ambiente delle Nazioni Unite suggerisce come implementare strumenti basati sul mercato.

Si cerca cioè di dare una traduzione normativa e applicata ai suggerimenti teorici di Pigou (imposte ambientali correttive di esternalità) e di Coase (esternalità ambientali come effetto di diritti di proprietà non definiti). In questo contesto trovano la base teorica le varie implementazioni, prima normative, poi applicate, delle imposte ambientali.

Nonostante l'importante sforzo di traduzione legislativa, il fallimento sostanziale del protocollo di Kyoto e delle linee guida di Copenaghen getta qualche dubbio sull'efficacia degli strumenti di mercato. Per capire le ragioni di inefficacia degli strumenti di prezzo si rende necessario un diverso tipo di approccio al problema, diventa importante abbandonare l'approccio normativo che ha caratterizzato la stagione dell'implementazione (o del tentativo di implementazione) di tali strumenti a favore di un approccio positivo, di *political economics*, volto ad indagare ruolo e funzionamento degli strumenti di prezzo.

Una prima considerazione da fare in un approccio positivo è che gli attori interessati dalle politiche ambientali sono molteplici (vari livelli di governo, lobbies, cittadini, imprese, ...) e ciascun attore ha differenti obiettivi. Già solo in termini di enti di governo le politiche ambientali sono competenza di più livelli. Dette competenze si sono stratificate storicamente per rispondere al gran numero di richieste, spesso contrastanti, dei cittadini (Breton A. et al. 2009).

Partendo da una prospettiva di *public choice* Kollmann, Schneider e Reichl (2011) sostengono che "se gli elettori non sono disposti ad accettare severe politiche ambientali sia a livello globale che a livello regionale, le strategie politiche hanno poche possibilità di essere efficaci. Le imposte utilizzabili per la riduzione delle emissioni, in realtà hanno il solo scopo di creare gettito per i governi, non vi è un utilizzo pensato in termini di riduzione delle distorsioni create dal mercato. Anger et al. (2010) mostrano come il secondo dividendo delle imposte ambientali sia poco significativo, le imposte ambientali pur riducendo le emissioni non sono utilizzate per ridurre il peso delle distorsioni nel mercato e per questa via non sostituiscono le imposte sul lavoro.

Risulta necessario domandarsi come gli strumenti fiscali, le tariffe e le politiche ambientali in genere possono essere influenzati dai diversi attori, siano essi i vari livelli di governo o gruppi di pressione, lobby nazionali e locali, politici e burocrati. A questa domanda cercherà di rispondere la prossima sezione partendo dal citato lavoro di Kollmann, Schneider e Reichl (2011).

La seconda domanda a cui rispondere è quella del *tax assignment*: la tassazione ambientale e gli strumenti *market based* devono essere assegnati al governo locale o a quello centrale? Se il governo centrale ha un compito di coordinamento, come deve essere disegnato tale coordinamento? Nonostante nel suo lavoro di rassegna sul federalismo Oates (2002) si ponga la domanda sull'attribuzione dei poteri sull'ambiente, nei fatti la dimensione multi-livello delle politiche ambientali rimane poco affrontata.

Infine si affronta la questione relativa al benessere. Quale disegno di politiche ambientali e quali strumenti favoriscono in termini di Pareto il benessere collettivo? In una prospettiva di analisi positiva e non normativa il ritorno a strumenti di *command and control* potrebbe permettere di implementare politiche efficaci.

Chiude questo breve saggio una sezione che applica le considerazioni delle sezioni precedenti alle politiche tributarie italiane. Come si vedrà, tali politiche lungi da avere motivazioni ambientali seguono piuttosto altre logiche, al contrario le uniche misure applicate all'agricoltura che hanno una qualche efficacia sono quelle di *command and control* e non quelle *price based*.

Chi desidera pagare per la tutela ambientale? Il ruolo dei vari attori

È questa la domanda che si pongono Kollmann, Schneider e Reichl (2011). Ovviamente le politiche ambientali di riduzione delle emissioni, quelle di tutela del patrimonio ambientali e delle risorse naturali o di sostegno al riuso dei beni e al riciclo dei materiali sono particolarmente gradite alla pubblica opinione. Sono altrettanto gradite però le politiche volte alla riduzione del prezzo della benzina o dell'acqua. Questo significa che l'innalzamento delle accise sugli oli minerali o delle tariffe idriche pur se motivato da ragioni di riduzione delle emissioni o dalla tutela delle risorse viene osteggiato dall'opinione pubblica che posta davanti alla domanda “siete disposti a pagare per?” risponde negativamente. Halla et al. (2008) mostrano come seppur l'inquinamento ambientale influisca negativamente sul benessere individuale, un aumento delle spese ambientali finanziato da un aumento delle imposte e di altri strumenti che agiscono sui prezzi dei beni “inquinanti” trova l'opposizione della pubblica opinione e riduce la possibilità concreta di utilizzo di tali strumenti.

Fondamentali sono la cultura “verde” dei cittadini e le informazioni sugli effetti di tali strumenti basati sul mercato (Klok J. et al 2006; Franzen A., Meyer R., 2010), infatti i cittadini sono convinti di essere solo loro a dover pagare i costi,

questo potrebbe essere vero se l'elasticità della domanda è bassa, in tal caso l'incidenza delle imposte cadrebbe sui consumatori; se l'elasticità è alta, la pressione fiscale sarà anche a carico dei produttori. Le stime dell'elasticità di prezzo non sono conclusive e almeno in parte supportano la convinzione dei consumatori¹⁶. Per tali ragioni Kirchgässner and Schneider (2003) sostengono che il comportamento degli elettori è l'ostacolo maggiore alla realizzazione di politiche ambientali. Al contrario, gli elettori sono più disposti ad accettare le più familiari politiche di *command and control* perché ne percepiscono meglio gli effetti sull'ambiente mentre non ne percepiscono pienamente i costi. Il comportamento dei cittadini elettori ha un ovvio contraltare nel comportamento dei politici.

In un contesto di analisi positiva, il politico ha una sua propria funzione obiettivo da massimizzare, all'interno di tale funzione obiettivo vanno considerati il desiderio di essere rieletti così come le convinzioni personali (e/o ideologiche) circa la politica ambientale. List e Sturm (2006) ritengono che l'impatto delle decisioni ambientali sia marginale nel far cambiare orientamento all'elettore mediano, di conseguenza l'idea che una politica ambientale sia implementata con l'obiettivo di essere rieletti non sembra particolarmente convincente. Tuttavia ci possono essere gruppi di elettori particolarmente interessati a queste politiche ed è a questi gruppi che l'azione politica guarda. Questo spiega anche perché le politiche *command and control* possano ricevere un maggior favore rispetto a politiche *market-based*, permettono di dare un messaggio immediato e chiaro a tali gruppi e contemporaneamente non esplicitano i costi.

Il fatto che le politiche ambientali siano secondarie rispetto al comportamento dell'elettore mediano e quindi alla rielezione, da un lato lascia spazio all'implementazione di politiche secondo l'orientamento più o meno "verde" del decisore, dall'altro pone al centro l'azione dei gruppi di interesse. Nell'implementazione di strumenti di politica ambientale si confrontano *stakeholders* tradizionali (produttori di beni e servizi) e *stakeholders* "ambientali". Ciascun gruppo di interesse cercherà di non far implementare gli strumenti a lui sgraditi o almeno di condizionare l'implementazione nella maniera a lui più favorevole. Sulla scelta del tipo di strumento tuttavia i produttori di beni e servizi "inquinanti" e i gruppi di interesse ambientale condividono la preferenza per strumenti di tipo *command and control*. I primi perché sanno che strumenti di *command and control* che razionano l'offerta permettono di godere di un aumento

¹⁶ Ghalwash (2005) stima per le famiglie svedesi una elasticità di -1,80 per una tassa sull'energia elettrica, di 1,83 per una tassa sul riscaldamento e di -1,58 per una sugli oli. Graham e Glaister (2005) stimano una elasticità di prezzo per la domanda di benzina tra -0,6 nel breve periodo e -1,0 nel lungo. Per i carburanti per i trasporti in Spagna, Romero-Jordan et al. (2010) hanno stimato l'elasticità tra -0,32 (breve periodo) e -0,75 (lungo). Infine, Brons et al. (2008) per la domanda di benzina stimano una elasticità di prezzo pari a -0,34 (breve periodo) e -0,84 (lungo periodo).

nei prezzi, allo stesso modo l'uso di tecnologie meno inquinanti produce dei vantaggi immediati ai produttori di tali tecnologie e allo stesso tempo i maggiori costi possono essere traslati sui consumatori. Per quanto riguarda i gruppi di interesse "verdi" le politiche di prezzo sono viste come permesso ad inquinare e quindi sono rigettate a favore di strumenti diversi (Oates W., Portney P.R., 2003).

L'ultimo attore che entra nel disegno delle politiche ambientali è la burocrazia. Se seguiamo l'idea di Niskanen (1971) possiamo pensare che le agenzie che devono monitorare il rispetto degli obiettivi ambientali saranno fortemente motivate a tale monitoraggio, ma tale motivazione sarà più elevata con gli strumenti di *command and control* poiché tali strumenti implicano maggiori costi e maggior intensità di lavoro, lasciano alla burocrazia il controllo delle informazioni e di conseguenza la rendono indispensabile. Al contrario meccanismi automatici di tipo *market-based* riducono "l'indispensabilità" dell'apparato burocratico, questo spiega il minore impegno da parte della burocrazia nell'implementare in maniera efficace tali strumenti.

Politiche ambientali e livelli di governo

Fiorillo e Sacchi (2012) applicano il classico schema centralizzazione *versus* decentramento alle questioni di politica ambientale. La tutela dell'ambiente non ha solo una dimensione globale, ma svolge un ruolo importante per i governi decentrati, come sostenuto dalla letteratura sul federalismo ambientale (Kraft M.E., Scheberle D., 1998; Oates W., 2002; Kunce M., Shogren J.F., 2005; Dalmazzone S., 2006). Per problemi ambientali fortemente localizzati, la teoria economica suggerisce che ha più senso implementare politiche che riflettono le condizioni locali, piuttosto che norme nazionali uniformi (Schwab R., 2006). Questo anche in presenza di rilevanti *spillover* tra Regioni che in un approccio normativo suggerirebbero l'accentramento delle politiche ambientali accompagnato da meccanismi di prezzo per ridurre le perdite secche di benessere. Fiorillo e Sacchi (2012) evidenziano che la performance relativa di centralizzare o decentrare le attività di politica ambientale non è la stessa per tutte le Regioni e gli effetti sono opposti tra grandi e piccole giurisdizioni. In un quadro di economia politica, ciò implica che gli incentivi per coordinare (o meno) le politiche ambientali e per la progettazione di strumenti ambientali differiscono sostanzialmente tra le Regioni. Da questo punto di vista strumenti di regolazione diretta si prestano ad essere implementati rispetto a strumenti di mercato. Alla stessa conclusione arrivano Brosio e Jimenez (2012) per i quali a livello di politiche ambientali è facile si palesi un conflitto tra livelli di governo. Nel loro articolo vengono analizzate le interazioni tra le imposte sugli oli combustibili a monte (sulla produzione) e le politiche ambientali a valle (sul consumo, ad esempio le misure di blocco della circolazione delle auto oppure le tariffe per entrare nei centri urbani). Le accise sulla produzione sono fissate dal governo

centrale, le seconde perseguite dai governi locali. Nonostante l'etichetta ecologica, le accise hanno un impatto abbastanza limitato sull'ambiente, ma sono utilizzate quasi esclusivamente per l'estrazione delle rendite; dal punto di vista ambientale, i governi centrali agiscono sul lato della produzione con strumenti di regolazione diretta che hanno bisogno di meno informazioni rispetto a quelli di mercato. A valle (sul consumo) strumenti *market based* potrebbero avere impatti ambientali, ma la presenza di una imposta a monte su una base imponibile correlata introduce le inefficienze da concorrenza fiscale verticale, in tal caso non è dimostrabile a priori la maggiore inefficienza degli strumenti di regolazione diretta.

Quali sono le migliori politiche ambientali?

Se si adotta un approccio positivo, la superiorità delle politiche basate su strumenti di mercato va messa in discussione. Le politiche di regolazione indiretta non necessariamente vengono adottate nella misura efficiente e/o efficace, per l'azione degli stakeholder, perché le informazioni necessarie per implementarle in maniera corretta non sono disponibili o semplicemente perché non forniscono gli incentivi giusti agli attori economici quando sono utilizzati per perseguire più obiettivi come notano Mazzanti, Nicolli e Biolcati Rinaldi (2012) studiando la gestione dei rifiuti urbani italiani. Nel loro lavoro infatti le tasse sul conferimento in discarica pur incentivando l'aumento della raccolta differenziata, non hanno alcun effetto sulla riduzione dei rifiuti. Di fronte ai problemi di implementazione degli strumenti di mercato l'uso di strumenti di regolazione diretta ha dalla sua una maggior efficacia in termini di risultati ambientali. Secondo Dafflon e Daguet (2012), buoni risultati potrebbero essere raggiunti unendo uno strumento *market-based* locale con uno strumento di *command and control* a livello nazionale. Essi sottolineano come *“little consideration has been paid by the economic scientific community to the implementation and management of these regulations: the issues have been left to lawyers and civil engineers. Environmental economic policy is mostly devoted to macro issues like the climate changes and the sustainable use of natural resources; micro problems are often set aside or neglected level”*. Per i due autori, implementare il principio del beneficio “chi inquina paga” nei settori della fornitura di acqua potabile, del trattamento delle acque reflue e nel ciclo dei rifiuti richiede una cornice legale e un appropriato sistema contabile; tale implementazione ha dei costi e questi costi spiegano perché non si può prescindere dai sistemi di regolazione diretta che dovrebbero essere considerati come complementari rispetto ai sistemi di mercato piuttosto che come sostituti. Il disegno della fiscalità ambientale dovrebbe essere combinato alla progettazione di meccanismi di *command and control* adeguati e a sistemi di compensazione efficaci. Tale disegno per avere successo ha bisogno di un quadro giuridico forte, di un sistema di contabilità sviluppato e di alta qualità delle istituzioni.

Agricoltura, meccanismi di prezzo e (fallimento della) tutela ambientale

La tassazione del settore agricolo può essere analizzata con lo stesso bagaglio concettuale: il ruolo che l'agricoltura ha, o potrebbe avere, per la tutela ambientale in termini di presidio dei suoli e delle risorse naturali ha fatto ritenere che tale settore possa meritare una sorta di protezione finanziaria (Cristofaro 2012). In altri termini la presenza di esternalità negative legate all'abbandono dei suoli, alla perdita di biodiversità e alla mancata tutela delle risorse naturali e paesaggistiche che ne derivano, suggeriscono di aumentare le imposte alle produzioni che determinano le esternalità e di sussidiare i settori che le riducono. In realtà la logica della tassazione agricola non segue tale impostazione, il minor carico fiscale non riguarda necessariamente le imprese piccole, con tecnologie poco inquinanti o che tutelano la biodiversità. A conferma di quanto appena affermato si porteranno due esempi: il primo riguarda il regime speciale IVA, il secondo il costo per l'utilizzo di acqua in agricoltura.

Il regime speciale IVA

Come è noto (Cristofaro A., Monda M., 2015) alcuni settori agricoli godono di regimi speciali IVA che riducono l'incidenza della pressione fiscale. Questo è il caso delle attività di allevamento di pollame e di bovini da latte senza distinzioni tra allevamenti intensivi e non. Una piccola azienda che alleva la Vacca Reggiana Rossa sull'appennino tosco-emiliano presidia il territorio e mantiene la biodiversità, tuttavia dal punto di vista fiscale ha gli stessi vantaggi di un allevamento intensivo di Vacca Frisona nella Pianura Padana benché la produzione della seconda azienda è potenzialmente inquinante. Inoltre, per quanto riguarda le piccole aziende non si può pensare che il vantaggio legato all'esenzione IMU dei terreni montani possa fornire incentivi sufficienti a comportamenti virtuosi che permettano di ridurre l'effetto delle esternalità negative. In realtà gli incentivi per continuare a produrre sugli Appennini non sono di tipo fiscale, così come non vi sono disincentivi di prezzo legati allo spandimento dei liquami che inducono i produttori intensivi della Pianura Padana a ridurre l'impatto ambientale. Il regime speciale IVA non può essere giustificato se non come pressione degli stakeholder. Quello che ha un effetto sulla tutela dell'ambiente è il combinato disposto tra una politica di *command e control* che regola in maniera stringente lo spandimento a terra e gli incentivi dati ai produttori agricoli che si dotano di impianti di digestione anaerobica. È evidente che l'analisi positiva permette di spiegare come i produttori, soprattutto i grandi produttori con un maggior potere di rappresentanza, siano più ben disposti a sopportare vincoli stringenti per lo spandimento a terra dei liquami piuttosto che una imposta pigouviana. Il vincolo stringente, impone ai grandi produttori il problema di come trattare i liquami e fa prendere loro in considerazione impianti che smaltiscono e/o riciclano i composti azotati dei liquami, come gli impianti di

digestione anaerobica. La pressione degli stakeholder, in molte Regioni, spinge piuttosto alla concessione di un sussidio “pigouviano” per la costruzione di impianti di digestione anaerobica, l'ammontare del sussidio è legato non tanto ad una analisi normativa volta alla riduzione delle esternalità negative, quanto alla mediazione tra risorse disponibili e pressione degli stakeholder.

L'utilizzo dell'acqua in agricoltura

L'agricoltura è il settore che utilizza maggiormente la risorsa idrica, sia in termine di captazione sia in termini di conferimento di acque reflue. Risulta evidente che il settore agricolo preleva dalla natura una risorsa idrica di norma pulita o facilmente potabilizzabile e restituisce una risorsa non utilizzabile per usi umani. Questo senza considerare eventuali effetti di impoverimento e/o inquinamento delle falde. Un meccanismo di prezzo costruito per internalizzare tali effetti dovrebbe semplicemente aumentare, per via tariffaria o tributaria, il costo dell'utilizzo dell'acqua per l'agricoltura in generale e per alcuni specifici settori agricoli in particolare. Chiaramente tale meccanismo di prezzo potrebbe essere traslato sul prezzo dei prodotti agricoli, la concorrenza internazionale su tali prodotti porterebbe ad una riduzione dei redditi degli agricoltori con gli effetti negativi circa lo spopolamento delle campagne e il mancato presidio del territorio. La soluzione della teoria normativa potrebbe essere quella di imporre una tariffa più alta all'agricoltura per l'uso delle acque e di compensare la perdita di reddito con sussidi diretti agli agricoltori che rimangono sul territorio. In realtà la soluzione istituzionalmente trovata prescinde completamente dall'introdurre un meccanismo price based sull'acqua. Infatti, in molte Regioni l'agricoltura può captare direttamente l'acqua dal suolo, in alcuni casi è previsto una tariffa fissa per pozzo, in molti casi tale tariffa non c'è o non viene applicata¹⁷, in pochissimi casi la captazione diretta viene misurata e tariffata in base al volume di risorsa prelevata, lo stesso vale per il conferimento delle acque reflue. La tutela della qualità delle acque viene completamente lasciata a meccanismi normativi di command and control.

Bibliografia

Anger N., Böhringer C., Löschel A. (2010), Paying the piper and calling the tune? A meta-regression analysis of the double-dividend hypothesis, *Ecological Economics*, 69 (7), 1495-1502.

Breton A., Brosio G., Dalmazzone S., Garrone G. (eds.) (2009), *Governing the Environment*, Edward Elgar, Cheltenham.

¹⁷ Nella Regione Marche, ad esempio, non esiste un censimento delle captazioni agricole aggiornato.

- Brons M., Nijkamp P., Pels E., Rietveld P. (2008), A meta-analysis of the price elasticity of gasoline demand. A SUR Approach, *Energy Economics*, 30, 2105–2122.
- Brosio G., Jimenez J.P. (2012), Intergovernmental Interactions between Taxation of Oil and Gas and Environmental Protection, *EuroEconomica*, 31 (5), 60-71.
- Cristofaro A. (2012), Il prelievo tributario in agricoltura da Vanoni a Calderoli, *QA - Rivista dell'Associazione Rossi-Doria*, 3, 105-134.
- Cristofaro A., Monda M. (2015), *Le imposte sulle imprese agricole: un'analisi empirica*, Quaderno CIA –AAB n. 1.
- Dalmazzone S. (2006), Decentralization and the environment, in Ahmad E., Brosio G. (eds) *Handbook of Fiscal Federalism*, Edward Elgar, Cheltenham, 459-477.
- Dafflon B., Daguet S. (2012), Local environmental user charges in Switzerland: Implementation and performance, *EuroEconomica*, 31 (5), 75-87.
- European Parliament (2003), *Establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending. Council Directive 96/61*, EC, Directive 2003/87/EC.
- Fiorillo F., Sacchi A. (2012), On local environmental protection, *EuroEconomica* 31 (5), 28-42.
- Franzen A., Meyer R. (2010), Environmental Attitudes in Cross-National Perspective: A Multilevel Analysis of the ISSP 1993 and 2000, *European Sociological Review*, 26, 219-234.
- Ghalwash T. (2005), Energy taxes as a signaling device: An empirical analysis of consumer preferences, *Energy Policy*, 35, 29–38.
- Graham D. J., Glaister S. (2005), Decomposing the determinants of road traffic demand, *Applied Economics*, 37, 19–28.
- Halla M., Schneider S., Wagner A. (2013), Satisfaction with Democracy and Collective Action Problems: The Case of the Environment, *Public Choice*, 155 (1), 109–137.
- List J.A., Sturm D.M. (2006), How Elections Matter: Theory and Evidence from Environmental Policy, *Quarterly Journal of Economics*, 121 (4), 1249-1281.
- Kirchgässner G., Schneider F. (2003), On the political economy of environmental policy, *Public Choice*, 115, 369–396.
- Klok J., Larsen A., Dahl A., Hansen K. (2006), Ecological Tax Reform in Denmark: history and social acceptability. *Energy Policy*, 34, 905–916.
- Kollmann A., Reichl J., Schneider F. (2012), Who Is Willing to Pay for the Environment in the EU - an Empirical Analysis, *EuroEconomica* 31 (5), 15-27
- Kraft M.E., Scheberle D. (1998), Environmental Federalism at Decade's End: New Approaches and Strategies. *The Journal of Federalism*, 28(1), 131-146.

Kunce M., Shogren J.F. (2005), On inter-jurisdictional competition and environmental federalism. *Journal of Environmental Economics and Management*, 50(1), 212-224.

Mazzanti M., Nicolli F., Biolcati Rinaldi D. (2012), “Multi-Tasking in the Waste Realm. Theoretical and Empirical Insights on Management and Disposal Performances”. *EuroEconomica*, 31 (5), 88-101.

Niskanen W. A. (1971), *Bureaucracy and Representative Government*, Aldine-Atherton, Chicago.

Oates, W.E. (2002), A reconsideration of environmental federalism in List J.A., de Zeeuw A. (eds) *Recent Advances in Environmental Economics*. Edward Elgar, Cheltenham, 1-32.

Oates W., Portney P.R. (2003), The political economy of environmental policy. in *Handbook of Environmental Economics*, 325-354, Elsevier.

OECD Environment Directorate (1999), Economic Instruments for Pollution Control and Natural Resources Management in *OECD Countries: A Survey*.

Romero-Jordán D., Ríob P., del Jorge-Garcíac M., Burguillod, M. (2010), Price and income elasticities of demand for passenger transport fuels in Spain. Implications for public policies. *Energy Policy*, 38, 3898–3909.

Schwab, R. (2006), Environmental Federalism in Oates, W.E. (ed) *The RFF reader in Environmental and Resource Policy*. RFF Press Book, Washington, 109-114.

United Nations Environment Programme. (2004), *The Use of Economic Instruments in Environmental Policy: Opportunities and Challenges*, UN.

3.3 Le spese fiscali (tax expenditures): definizioni e valutazioni*

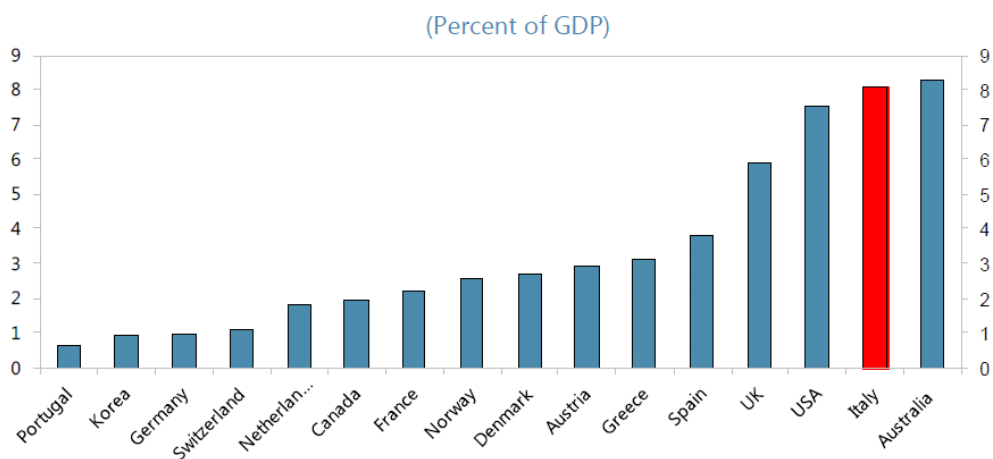
Introduzione

I recenti problemi di sostenibilità del debito e di contenimento della spesa pubblica, inaspriti dagli effetti della crisi economica, hanno contribuito a rendere nuovamente attuale la questione delle *tax expenditures* (spese fiscali) o trattamenti tributari differenziati (TTD), forme di sussidio alternative alla spesa pubblica diretta, ma in relazione all’esigenza di riduzione degli squilibri contabili delle finanze pubbliche.

Per quanto riguarda l’Italia, la richiesta di riduzione del peso finanziario delle *tax expenditures* è stata avanzata anche da organismi nazionali (Corte dei Conti, 2016) sulla base di confronti internazionali che vedono il nostro paese tra quelli che maggiormente vi ricorrerebbero, come mostrerebbe il grafico sottostante.

* Autori: Antonio Di Majo, Università di RomaTre, Elina De Simone, Università degli Studi Phartenope di Napoli

Fig. 3.3.1 - Spese fiscali in percentuale del PIL di alcune economie sviluppate



Fonte: Tyson (2014)

In realtà, come spiegheremo, la possibilità di effettuare confronti internazionali tra paesi in materia di spese fiscali è soggetta a molte difficoltà, a causa dell'estrema variabilità del *benchmark* di riferimento utilizzato nella definizione e nella stima dei TTD in ciascun paese. Il ridimensionamento delle spese fiscali viene ora proposto soprattutto ai fini di aumento di gettito (Bauger L., 2014), ma va ricordato che la discussione da decenni interessa il dibattito tributario internazionale a causa del crescente peso che le *tax expenditures* hanno assunto nel corso del tempo.

Come spiegano Di Majo et al., (1992, p. 5), “la spinta a ricorrere a TTD può attribuirsi principalmente a tre fattori verificatisi contemporaneamente in molti paesi: la crescita della pressione tributaria, basata in larga misura sulle imposte progressive sul reddito; la resistenza a finanziare in tal modo ulteriori espansioni della spesa pubblica; l'esigenza di semplicità amministrativa richiesta dalla gestione di sistemi di incentivi rivolti a una gran massa di soggetti”. Le *tax expenditures* possiedono, infatti, il pregio di una maggiore flessibilità sia strutturale sia operativa a fronte, tuttavia, di una scarsa visibilità e di una sostanziale immobilità di gran parte di questo tipo di sussidio. La limitata conoscenza dei meccanismi di spesa fiscale nonché la mancanza di revisioni periodiche ne ha per anni impedito una corretta identificazione e misurazione, soprattutto in termini di effetti sul bilancio pubblico, in molti paesi industrializzati, facendo sorgere due ordini di problemi:

- a) Dal lato della spesa, l'incidenza, in termini sia qualitativi che quantitativi, delle spese fiscali è stata, di fatto, sottovalutata, impedendo confronti internazionali affidabili su entità e distribuzione settoriale e territoriale

dell'intervento pubblico, nonché l'adozione di misure volte a limitarne le dimensioni;

- b) Dal lato delle entrate, un uso incontrollato dei TTD ha comportato una significativa riduzione del reddito imponibile di una larga parte dei contribuenti e, conseguentemente, del gettito tributario.

Le spese fiscali possono, pertanto, essere annoverate tra le possibili cause dell'aumento delle dimensioni del settore pubblico (Burman L.E., Phaup M., 2012). La preoccupazione è che le spese fiscali possano avere effetti negativi sui risultati contabili del bilancio pubblico e che considerazioni di ordine politico e sociale possano facilitare l'utilizzo di tale strumento a causa del più difficile monitoraggio o revisione rispetto alla spesa pubblica diretta.

Questo lavoro vuole ricordare il multiforme ruolo delle spese fiscali all'interno dei moderni sistemi tributari, discutendone le possibili implicazioni (in termini di efficacia, efficienza e trasparenza nei confronti dei cittadini). Il secondo paragrafo introduce il concetto di spesa fiscale mentre il terzo paragrafo ne spiega obiettivi e criticità. Il quarto paragrafo si sofferma sul nostro paese, mentre il quinto illustra la sostanziale persistenza delle *tax expenditures* nel corso degli anni sia negli Stati Uniti sia in Francia, nonostante le dichiarazioni politiche favorevoli al loro sostanziale ridimensionamento. Infine, il sesto paragrafo fornisce alcune riflessioni conclusive.

Definizione e calcolo delle spese fiscali (*Tax expenditures*)

La *tax expenditure* può essere considerata come “una forma di intervento pubblico che si concretizza in un trattamento tributario differenziato” (Di Majo A. et al., 1992, p. 14). Il riferimento alla struttura *normale (benchmark)* dei tributi risulta fondamentale ai fini dell'effettiva identificazione delle spese fiscali quali forme di trasferimento delle risorse pubbliche in alternativa alla spesa pubblica diretta (OECD, 2004).

Lo studio sistematico delle *tax expenditure* discende dai lavori di Stanley S. Surrey sull'esperienza statunitense della fine degli anni Sessanta: “*The tax expenditure concept, as applied to an income tax, regards such a tax as composed of two distinct elements. The first element contains the structural provisions necessary to the application of a normal income tax, such as the definition of net income, the specification of accounting period, the determination of the entities subject to tax, the rate schedule and exemption levels...The second element consists of the special preferences found in every income tax. These provisions, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure and are designed to favor a particular industry, activity, or class of persons*”. (Surrey, 1976, pp. 679-680).

In sintesi, le “spese fiscali”, in deroga al sistema tributario di riferimento, rappresentano imposte non riscosse dal governo in ragione di un trattamento

fiscale specifico o preferenziale di determinati settori, attività, regioni o agenti economici. Esse possono assumere molte forme, tra cui agevolazioni (deduzioni dalla base imponibile e crediti di imposta), esclusioni ed esenzioni, aliquote ridotte e differimenti di pagamenti dei tributi. Poiché esistono diverse modalità di classificazione delle *tax expenditures*¹⁸, è necessario che l'identificazione dello strumento di *policy* avvenga in relazione all'obiettivo prefissato. Inoltre, poiché la definizione di spesa fiscale richiede, contestualmente, la esatta caratterizzazione del sistema tributario di riferimento, essa rappresenta una questione assai complessa, impedendo, di fatto, confronti internazionali a causa dell'elevata eterogeneità nella definizione delle spese fiscali tra paesi. Pertanto, “*any such comparisons should be treated with caution but they may be useful in indicating whether tax expenditures are of a similar order of magnitude. While there is scope for the construction of a standard international definition, the realities of political process may prevent this*” (Myles et al., 2014, p. 10).

Il principale problema che si presenta nel tentare di classificare le spese fiscali è legato, nel caso delle imposte sul reddito, alla definizione del reddito imponibile di riferimento (*normal income tax*) rispetto al quale calcolare l'eccezione rappresentata dalla *tax expenditure*. Allan e Craig (2002) individuano tre approcci per la definizione del reddito di riferimento e la successiva identificazione delle *tax expenditures*: l'approccio “concettuale” che richiama la teoria normativa sottostante; l'approccio giuridico, che utilizza la legislazione tributaria in vigore per definire il *benchmark*, e l'approccio di sussidio equivalente che definisce le *tax expenditures* solo se paragonabili ad un sussidio diretto.

Il primo approccio, come spiega Kraan (2004), riflette differenti visioni in materia di teoria normativa delle imposte. Come chiariscono Di Majo et al. (1992, p. 14), nel caso dell'imposta sul reddito, la ricerca di un modello normativo comprende tre elementi di base:

- 1) Il concetto di reddito (generalmente la definizione di *Schanz-Haig-Simons*, *SHS*, reddito entrata nella tradizionale definizione italiana, come suggerivano Surrey e McDaniel (1985).
- 2) L'adozione di alcuni *standard* contabili derivati dall'esperienza (per integrare il quadro strutturale dell'imposta, soprattutto con riferimento ai tributi sulle imprese).
- 3) Il ricorso ad una struttura generalmente accettata (in presenza di criticità non risolvibili con il mero ricorso alla SHS¹⁹).

Le difficoltà nell'utilizzo di tale definizione deriva, ad esempio, dal trattamento degli ammortamenti, delle plusvalenze, del reddito di impresa, poiché sarebbe difficile discriminare tra tassazione normale e spesa fiscale (stesso discorso

¹⁸ Cfr Myles et al., 2014.

¹⁹ Per una discussione, di veda Di Majo A. et al., 1992.

qualora si passasse ad una definizione di reddito tipo consumo, se si pensa al trattamento economico favorevole del risparmio) (Burman L.E., 2003). In termini generali la scelta della base imponibile contiene in sé già un giudizio di valore dal momento che, come spiega Burman (2003, p.5): “*People who favor an income tax also tend to favor the current method of measuring and displaying tax expenditures. Those who would prefer heavier reliance on consumption taxes would favor defining the normal tax as a broad-based consumption tax*”. Poiché nella definizione dell'imponibile dei sistemi tributari attuali concorrono più concetti di reddito (*the hybrid income tax*), la questione è destinata a rimanere irrisolta, se non al prezzo di una minore caratterizzazione in termini generali a favore di una descrizione *ad hoc*, valutata caso per caso. Come suggerisce Kraan (2004), poiché esprimere le spese fiscali in relazione a diversi imponibili ingenererebbe solo confusioni senza risultare di alcuna utilità, una definizione alternativa di spesa fiscale deve necessariamente astrarre dalla teoria normativa e utilizzare un metro più neutrale di riferimento, rappresentato dal *benchmark* di imposta rispetto al quale calcolare, di volta in volta, le spese fiscali quali deviazioni da tale standard, come suggerisce l'approccio giuridico. Dello stesso avviso sono Myles *et al.* (2014, p.8), secondo i quali “*the concept of a normative system is inconsistent with the use of tax expenditures*”, poiché richiama l'idea di un sistema di riferimento ideale in cui, a seconda dell'obiettivo perseguito, si finirebbe col ricomprendere qualsiasi forma di trattamento tributario ritenuto “conforme”.

Le spese fiscali sono genericamente calcolate mediante il metodo dell'entrata non riscossa (*revenue foregone*) che calcola l'imposta che sarebbe stata pagata in assenza di modifiche nel comportamento dei contribuenti in seguito all'introduzione dell'agevolazione (Villela *et al.*, 2010). Il problema in questo tipo di misurazione, come spiega Burman (2003), è che esso fornisce informazioni imprecise sul gettito recuperabile con la eliminazione dell'incentivo; infatti tale stima, oltre a non considerare la reazione del contribuente (fondamentale per la stima del gettito potenziale), non tiene conto delle differenze di gettito provenienti da altre imposte in virtù della presenza della spesa fiscale oggetto della valutazione. Un ulteriore aspetto da tenere in considerazione nel calcolo delle *tax expenditures* è che il loro valore totale non deriva dalla mera somma di ciascuna di esse a causa dei possibili effetti di interazione. Altri metodi di misurazione sono il guadagno di gettito (*revenue gain*), che valuta il gettito della rimozione dell'incentivo, valutando un cambiamento di comportamento; la spesa equivalente (*outlay equivalent*), che, infine, stima l'esborso monetario di programma di spesa pubblica diretta in sostituzione dell'agevolazione, assumendo invarianza nei comportamenti (Myles G.D *et al.*, 2014). Per quanto riguarda l'equivalenza del sussidio in termini di spesa, occorre sottolineare che tale equivalenza risulta possibile solo facendo alcune ipotesi in merito a: percezione dell'aiuto;

trasparenza delle scelte collettive; effetti micro; effetti macro; equità del sistema di finanza pubblica (Di Majo A. et al., 1992), dal momento che risulta, di fatto, impossibile disegnare un programma di spesa che sia esattamente equivalente ad una *tax expenditure* in termini di effetti sulle convenienze dei singoli agenti economici (Myles G.D. et al., 2014).

L'inclusione della disciplina delle *tax expenditures* nel bilancio e nelle sue procedure ordinarie, e la possibile introduzione di tetti nel loro utilizzo, aumenterebbe la trasparenza, poiché minimizzerebbe l'illusione finanziaria derivante da una percezione distorta dei contribuenti sull'entità e sull'efficienza delle scelte di politica tributaria (Burman L.E., Phaup M., 2012). L'informazione contenuta in bilancio dovrebbe, chiaramente, indicare sia l'obiettivo di *policy* legato all'incentivo sia la tipologia di beneficiario (Myles G.D. et al., 2014). L'applicazione del principio di trasparenza di bilancio nel trattamento delle *tax expenditures* non può, infatti, fermarsi ad una mera elencazione di misure, - a cui l'autorità tributaria potrebbe limitarsi a causa delle difficoltà di calcolo delle perdite di gettito - bensì ad una chiara rappresentazione di tali incentivi attraverso informazioni sulle aliquote effettive, ad esempio per settore produttivo e tipo di investimento, calcolate al netto del risparmio di imposta. Una maggiore o minore efficienza deriverebbe dalla capacità del sistema tributario di produrre gettito con una minore o maggiore diversificazione delle aliquote effettive (Gravelle J.G., 1994).

Un recente lavoro (Barrios S. et al., 2016) cerca di valutare gli effetti delle *tax expenditures* concernenti l'imposizione personale attraverso il modello di microsimulazione promosso dalla Commissione Europea (EUROMOD) con dati di 27 paesi della UE. Il modello, che concerne le principali categorie di trattamenti tributari differenziati di natura sociale relativi al 2013, non fornisce una valutazione complessiva del mancato gettito delle agevolazioni (anche se limitate all'imposizione personale), ma quantificazioni degli effetti di variazioni marginali dell'introduzione (abolizione) o di modifica parziale di *tax expenditures*. Naturalmente i risultati dipendono dalla più o meno corretta e completa "incorporazione" nel modello delle imposizioni personali dei 27 paesi, oltretutto dai noti problemi della scelta del criterio generale di definizione delle agevolazioni e dalla sua concreta applicazione.

Obiettivi e criticità nell'utilizzo delle spese fiscali

L'introduzione di spese fiscali, pur rappresentando una forma potenzialmente efficace di incentivo tributario, non è tuttavia esente da possibili inconvenienti. Un rapporto OECD (2010) individua sia argomenti a favore dell'introduzione e del mantenimento delle spese fiscali, sia criticità rispetto a un utilizzo indiscriminato. In particolare, la facilità di utilizzo e di amministrazione, derivante dal generale automatismo della misura, le economie amministrative di scala e di

scopo, una (relativamente) bassa probabilità di abuso, la possibilità, da parte del contribuente, di disporre di maggiore versatilità nel suo rapporto con il fisco e l'utilizzo strumentale delle agevolazioni sia in termini di efficienza sia soprattutto di equità, rende le *tax expenditures* uno strumento consolidato nei moderni sistemi tributari. Le spese fiscali possono migliorare la progressività di un sistema tributario, ad esempio riducendo il debito di imposta dei contribuenti meno abbienti; rendere il sistema maggiormente efficiente, contrastando gli effetti di disincentivo agli investimenti delle imposte sui redditi; stimolare il consumo di beni di merito (ad esempio con aliquote ridotte IVA); promuovere lo sviluppo di una regione o di un determinato settore (Villela L. et al., 2010).

L'uso della politica tributaria sotto forma di incentivi si è rivelato un efficace strumento nel promuovere la filantropia nell'attività sociale (Clotfelter C.T., 1985). In particolare, le c.d. *tax expenditures* si sono diffuse a livello internazionale come uno dei principali strumenti per favorire le erogazioni liberali, grazie alla loro capacità di stimolare una donazione superiore alla perdita di gettito per lo stato (c.d. *treasury efficiency*).

Allo stesso tempo, l'utilizzo delle *tax expenditures* non è esente da criticità che possono riguardare l'equità, l'efficacia e la trasparenza. I TTD infatti, oltre ad essere più difficili da amministrare e monitorare rispetto alla spesa pubblica diretta, possono ingenerare significative disparità di trattamento tra i contribuenti, soprattutto a favore di quelli maggiormente abbienti grazie alla maggiore possibilità di sfruttare gli incentivi (chi ha reddito esente, di fatto, non beneficia delle spese fiscali secondo l'effetto denominato "*upside-down*" da Surrey e Mc Daniel (1985).

Come illustrano Di Majo A. et al. (1992, p. 21), dal punto di vista dell'equità e dell'efficacia le critiche più mirate alle *tax expenditures* possono, infatti, essere sintetizzate come segue: a) la crescita del valore della spesa fiscale al crescere del reddito (*upside-down subsidy*), fenomeno che si presenterebbe soprattutto nel caso di uso delle forme di deduzione e di esenzione; b) l'esclusione da ogni forma di beneficio dei soggetti privi di reddito imponibile, a causa dei minimi esenti o dell'incapienza del reddito stesso; c) il restringimento della base imponibile ed il susseguente (a parità di gettito) mantenimento di aliquote nominali più elevate.

Dal punto di vista dell'efficacia le *tax expenditures* presentano problemi pratici che concernono la loro capacità di incidere sui soggetti a cui sono effettivamente destinate (*take-up problem*) nonché l'ambito in cui esse producono benefici (*spill-over problem*). Potrebbe infatti accadere che il beneficiario di ultima istanza differisca dai soggetti originariamente mirati sia a causa di una scarsa conoscenza degli effetti di specifiche misure fiscali sulle decisioni degli individui e delle imprese sia della scarsa selettività di alcuni interventi (Di Majo A. et al., 1992, p. 24). Inoltre, resta difficile la stima delle spese fiscali in termini di efficacia dello strumento rispetto alla spesa pubblica diretta o ad una riduzione delle aliquote,

soprattutto in presenza di variazioni nella crescita economica o dell'inflazione che contribuiscono a complicare ulteriormente il quadro di riferimento. Poiché le spese fiscali sono genericamente riferibili a legislazione tributaria ordinaria, esse vengono sistematicamente confermate di anno in anno, a differenza delle misure riguardanti la spesa pubblica diretta. Tuttavia la necessità di recuperare il gettito non riscosso spinge ad aumentare le aliquote nominali a causa delle minori entrate che deriverebbero dalle agevolazioni, comportando una notevole differenziazione tra progressività effettiva ed apparente, con rilevanti effetti redistributivi. Questo aspetto, nei casi in cui il costo effettivo dell'agevolazione sia sconosciuto, "da un lato impedisce un preciso controllo della politica tributaria e di bilancio, dall'altro permette di ridurre i costi politici di un bilancio annuale, a scapito della trasparenza dell'intero sistema tributario" (Di Majo A. et al., 1992, p.25).

La complessità e la mancanza di trasparenza associata alle *tax expenditures* può derivare anche da problemi di asimmetrie informative tra elettori e rappresentanti eletti, nonché dal comportamento opportunistico di questi ultimi.

La natura "nascosta" delle spese fiscali le ha rese uno strumento largamente utilizzato dai politici per legittimare benefici di spesa indiretta a favore di determinati gruppi di interesse, evitando il ricorso a interventi diretti dotati di maggiore visibilità nei confronti dell'opinione pubblica (Burman L.E., Phaup M., 2012). La preferenza per i risparmi di imposta rispetto alla spesa pubblica diretta va, dunque, ascritta al fenomeno di illusione finanziaria connessa con le *tax expenditures* (Allan W., Craig G., 2002); alcuni autori sostengono che una maggiore trasparenza, grazie ad una maggiore visibilità del costo delle agevolazioni tributarie, consentirebbe una riduzione della spesa in termini di entrate non riscosse e una maggiore efficienza nell'utilizzo delle risorse (Burman L.E., Phaup M., 2012).

Il legame tra *tax expenditures* e trasparenza è affermato anche nelle principali *best practices* sulla trasparenza dei bilanci pubblici realizzate da istituzioni internazionali quali il Fondo Monetario (1998) e l'OECD (2001). In particolare, le *Best Practices for Budget Transparency* dell'OECD suggeriscono di includere nel bilancio la stima dei costi delle *tax expenditures*; inoltre la discussione sulle spese dovrebbe riguardare anche quella sui trattamenti tributari differenziati a favore di determinate categorie funzionali (OECD, 2001, punto 2.2).

Il problema di trasparenza rientra in una discussione più complessa riguardante il "diritto al bilancio" che implica la trasparenza sia nelle entrate sia nelle spese pubbliche. Una mancata rappresentazione dell'effettiva consistenza delle scelte finanziarie dei *policymakers* determina infatti le "illusioni finanziarie", intese come "rappresentazioni erronee delle ricchezze pagate o da pagarsi a titolo di imposta o di certe modalità del loro impiego" (Puviani A., 1903 [1973] p. 8). Traendo spunto dagli scritti di Amilcare Puviani (1903), l'idea di trasparenza di bilancio legata al problema delle illusioni finanziarie si riferisce, soprattutto, ad un

problema di conoscibilità delle grandezze iscritte in bilancio, proprio perché l'errata valutazione dei fatti finanziari e delle loro conseguenze si produce in presenza di ignoranza o insufficiente conoscenza da parte dei cittadini. Come sottolinea Pedone, "Amilcare Puviani contrapponeva l'importanza e la centralità formale della conquista del diritto al bilancio ai limiti sostanziali del progresso effettivo (che lui chiamava il "progresso materiale") che era derivato da questo diritto al bilancio²⁰" (Pedone A., 2003, p. 89). Se Puviani "attribuisce i limiti sostanziali del diritto al bilancio alla scarsa conoscibilità delle grandezze di bilancio" (Pedone A., 2003, p. 90), una non corretta valutazione delle spese fiscali incide, pertanto, sul grado di democrazia di bilancio poiché impedisce un effettivo controllo delle spese pubbliche, sia dirette sia indirette. L'esistenza di bilanci delle agevolazioni tributarie, che consentano di confrontare il "peso" (comunque definito) delle varie forme di trattamenti preferenziali, può evitare il mantenimento di trattamenti privilegiati non più giustificati, nonché la loro estensione a soggetti diversi da quelli inizialmente individuati come beneficiari (Di Majo A. et al., 1992).

Le spese fiscali in Italia

In Italia, ispirandosi alle indagini avviate in altri paesi (principalmente gli USA), già negli anni Sessanta la Commissione per l'attuazione della Riforma tributaria aveva auspicato una revisione delle agevolazioni tributarie. La legge delega di riforma tributaria del 1971 aveva previsto che un apposito decreto delegato avrebbe dovuto trasformarle in buoni o crediti di imposta di "equivalente" peso, raccogliendo le agevolazioni sopravvissute in un Testo Unico. Le difficoltà principali incontrate sia nell'individuazione di un criterio di "equivalenza" sia nel censire le agevolazioni da eliminare - poiché non più rispondenti alle finalità originarie - fecero abbandonare il proposito espresso nella legge delega. Quasi un ventennio dopo, nel 1990, la legge 408 (modificata dalla legge 413 del 1991) stabilì un censimento delle agevolazioni tributarie, in vista di un loro riordino. Se ne tentò, così, un censimento nel 1991, "utilizzando il concetto più generale di trattamento tributario differenziato (TTD)" con un elenco dei provvedimenti per i quali era possibile individuare "un aspetto derogatorio di tipo agevolativo" (Di Majo A. et al., 1992, p. 42). Trascorso quasi un altro ventennio, la legge 196 del 2009 ha previsto più documenti, in sede di procedure di bilancio, in cui contenere informazioni dettagliate sulle spese fiscali, ovvero la nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza (art. 10bis comma 5bis), la legge di stabilità (art. 11 comma 3b) ed il bilancio di previsione (art. 21 comma 11-bis). Il rapporto annuale sulle spese fiscali deve elencare (art. 21,

²⁰ Puviani, infatti, concludeva che "Il bilancio moderno rimane alla grande massa del popolo, alla stampa, alla maggior parte del parlamento, una ragione buia, misteriosa, piena di sorprese" (Puviani A., 1903 cit. in Pedone A., 2003).

comma 11-bis) “qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso. Ciascuna misura è accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Le misure sono raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità. Il rapporto individua le spese fiscali e ne valuta gli effetti finanziari prendendo a riferimento modelli economici standard di tassazione, rispetto ai quali considera anche le spese fiscali negative”. Infine, dopo alcuni interventi successivi²¹, la necessità di “monitoraggio” delle spese fiscali è stata rafforzata con l’emanazione del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 160²².

Per quanto riguarda la valutazione delle *tax expenditures*, il primo censimento effettuato dal ministero delle Finanze nel 1991 stimava i costi di 370 agevolazioni, di cui 286 relativi alle imposte dirette e 84 all’IVA. Il lavoro di Di Majo A. et al. (1992) individuava 825 trattamenti tributari differenziati, stimandone il costo per 255 di essi, con “perdita di gettito” pari a 95.700 miliardi di lire (costituita, per il 74%, dai trattamenti relativi alle imposte dirette, pari al 7% circa del PIL).

Occorre attendere il c.d. Rapporto Ceriani del 2011 (MEF, 2011), per un importante tentativo di ricognizione e valutazione delle misure riconducibili all’area dell’erosione fiscale, ossia “tutti gli scostamenti previsti dalla normativa (inclusi i regimi sostitutivi di favore) rispetto al principio generale dell’imposizione fiscale, che in qualche modo trascende rispetto alla legislazione vigente” (2011, p. 2). Il gruppo di lavoro è partito da un “elenco delle disposizioni vigenti recanti esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio” redatto dal Dipartimento delle Finanze in applicazione dell’art.21, comma 11 - lett.a) della legge 196/09 - dell’allegato A alla legge di bilancio 2011. Tale elenco conteneva 242 voci per un’erosione totale stimata in 143.276,33 milioni di euro. La Commissione Ceriani ha censito complessivamente 720 misure pari ad una riduzione del prelievo di circa 254 miliardi di euro (253,75401), pari al 16% del PIL. Nonostante le agevolazioni si distribuiscano tra tutti i settori impositivi, l’impatto sul gettito si concentra per il 65% sulle prime dieci misure, coinvolgendo 36,3 milioni di soggetti per le sole detrazioni sui redditi da lavoro e pensione e livelli medi di beneficio fortemente diversificati e talora molto rilevanti (Corte dei Conti, 2014, p. 67). Poiché il rapporto include sia i regimi

²¹ Cfr. Fichera F, 2012.

²² “Stima e monitoraggio dell’evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale”, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23, che ha modificato ed integrato quanto già ivi stabilito in materia di spese fiscali.

sostitutivi di favore sia tutti gli scostamenti dalla normativa, la categorizzazione delle *tax expenditures* che ne risulta è dunque molto ampia, poiché comprende qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'aliquota e dell'imponibile, adottando come metodologia di stima l'incremento (o la perdita) di gettito derivante dall'abolizione (o dall'introduzione) della spesa in esame, a comportamento invariato dei contribuenti (c.d. *revenue foregone*). Data la dichiarata adozione di un approccio "concettuale" nello studio dell'erosione fiscale in Italia (ad eccezione dell'analisi sulle accise per cui si utilizza l'approccio "giuridico"), il gruppo di lavoro, lungi dal voler dare indicazioni di *policy* circa la conservazione o l'abolizione delle agevolazioni in essere, si limita ad una classificazione sulla base degli standard internazionali. Tuttavia, la scelta di seguire, accanto al modello *SHS*, anche il modello "duale" (adottato nei paesi nordeuropei negli anni Ottanta del Novecento), rende ancora più ambiguo il tentativo di classificazione, date le possibili divergenze nella definizione dei TTD con l'uno o l'altro approccio. Non a caso la scelta semantica di occuparsi di erosione fiscale tradisce una volontà classificatoria negativa ed estensiva delle *tax expenditures*, come strumento impiegabile a fini elusivi.

L'intenzione di fornire alcuni criteri di valutazione nella gestione delle *tax expenditures* si nota più marcatamente in Tyson (2014). Partendo dai dati del gruppo di lavoro italiano sull'erosione fiscale (2011), l'autore analizza le spese fiscali in Italia distinguendole in misure legate all'imposta personale sul reddito, all'imposta sulle società, all'imposta sul valore aggiunto, alle accise. I suggerimenti generali di *policy* riguardano la regolare revisione delle spese fiscali; la fissazione di scadenze di validità degli incentivi al posto di periodiche verifiche in sede parlamentare; il computo complessivo delle agevolazioni (che potrebbe risultare differente dalla mera somma di esse). Nel dettaglio, Tyson suggerisce di sostituire le detrazioni per spese mediche con programmi di spesa pubblica diretta; di rivedere il trattamento tributario di alcune forme di risparmio; di ridurre le aliquote differenziate ed i costi di adempimento dell'IVA; di rivedere l'utilizzo di alcune accise volte ad aumentare il vantaggio competitivo di alcuni settori preferendo piuttosto riforme di carattere strutturale. Si tratta di indicazioni poco operative che prescindono ovviamente dalla conoscenza della struttura economica e sociale del paese, oltre che dalle caratteristiche del sistema politico.

Un recente rapporto della nostra Corte dei Conti (2016) conclude lamentando che "in concreto, tuttavia, i progetti di riordino e le stesse iniziative legislative non hanno finora prodotto apprezzabili risultati."

Sulla base della seguente tabella la Corte individua una crescita del numero di agevolazioni, dal momento che, "tra il 2012 ed il 2015, sono 33 i trattamenti agevolativi che si sono andati ad aggiungere ai 720 monitorati dalla Commissione, destinati ad accrescere di quasi 19 miliardi il vuoto di gettito stimato a fine 2011"

(Corte dei Conti, 2016, p. 98) e lamentando la collocazione dell'Italia al secondo posto nel *ranking* internazionale proposto dal ricordato lavoro di Tyson (2014).

Tab. 3.3.1 - Crescita delle agevolazioni fiscali in Italia. Anni 2011-2016

Anno	Variazioni		Consistenza	
	Numero	Ammontare (miliardi)	Numero	Ammontare (miliardi)
2011 ¹			720	253,7
2012 ²	3	16,9	723	270,6
2013 ²	21	-3,6	744	267
2014 ²	-2	8,5	742	275,5
2015 ²	14	14	756	289,5
2016 ³	43	23,6	799	313,1

¹ MEF - Relazione finale del Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale (Commissione Ceriani), novembre 2011.

² MEF - Nota integrativa allo stato di previsione dell'entrata, vari anni. Misure introdotte negli ultimi dodici mesi terminanti al 30 settembre.

³ Legge di stabilità 2016. Dei 23,6 miliardi di crescita delle spese fiscali, poco meno di 17 miliardi sono riconducibili alla sterilizzazione delle clausole di salvaguardia.

N.B. La sterilizzazione delle clausole di salvaguardia comporta l'ipotesi di non inasprimento fiscale per il 2016.

Fonte: Corte dei Conti (2016)

La necessità di rafforzare le basi conoscitive su cui fondare le scelte politiche sul riordino delle *tax expenditures* è anche espressa nell'Audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio di luglio 2015 (UPB, 2015). L'UPB, integrando le informazioni sulle *tax expenditures* contenute nell'allegato al bilancio dello Stato 2015 e nella classificazione elaborata dal Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale (2011), stima una perdita di gettito dovuta alle agevolazioni fiscali pari a 161,3 miliardi per il 2015. L'UPB invita a focalizzare gli interventi più immediati di contenimento delle spese fiscali sulle agevolazioni di specifica rilevanza settoriale, presenti soprattutto nei campi delle accise sui prodotti energetici e dell'IRAP, poiché in questi ambiti è più difficile rintracciare finalità di sistema e più evidenti sembrano essere le forme di sussidio implicito a specifici settori e gruppi di interesse (UPB, 2015, p. 7).

Nella valutazione delle agevolazioni è fondamentale, come si è detto, la scelta del criterio con cui riferirsi al sistema tributario generale, rispetto a cui esse rappresentano “eccezioni” (in particolare per quelle connesse con l’imposizione sul reddito). Se si adotta il criterio del *comprehensive income* (reddito entrata nella tradizione italiana) effettivo (valori correnti di mercato), come si è fatto nel ricordato Rapporto Ceriani (MEF, 2011), i redditi determinati con il metodo catastale (agricoltura e proprietà immobiliare) comportano valutazioni di *tax expenditures* connesse con le differenze tra i valori catastali e quelli correnti di mercato.

Se, invece, si sceglie il criterio della *current tax law* (come nel Rapporto annuale redatto dall’apposita Commissione per le spese fiscali del MEF, 2016), ossia del riferimento a un più concreto sistema tributario adottato (con specificità di tempo e di luogo) ed ai suoi caratteri di “normalità”, rispetto alla quale l’alleggerimento (in quanto eccezione) costituisce agevolazione, la scelta strutturale di un reddito imponibile di tipo “normale” (come quello catastale), in luogo del reddito effettivo, non rappresenta una eccezione. La sottovalutazione del reddito catastale, rispetto ai criteri previsti dalla legislazione per la misurazione del reddito “normale”, pone un problema diverso, connesso con la corretta applicazione di un criterio scelto dalla legge, che non prevede la semplice adozione delle valutazioni correnti di mercato. Solo la rinuncia legislativa al reddito “normale” come imponibile rende legittimo il ricorso ai valori correnti di mercato come *benchmark* per il calcolo dell’entità delle agevolazioni.

Infine, resta ancora aperta la questione relativa all’individuazione ed alla quantificazione delle spese fiscali relative agli enti locali (Aulenta M., 2015).

Il ricorso alle agevolazioni tributarie ha consentito spesso di eludere la necessità di una precisa indicazione dei “mezzi di copertura”. Inoltre, l’impossibilità di ricorrere a sussidi di spesa (“aiuti di stato”) - se non nei casi approvati (all’unanimità) dai paesi membri dell’UE - ha demandato ai singoli stati la possibilità di concedere riduzioni di imposta (purché di carattere “generale”). In questo modo è stata lasciata la possibilità di politiche tributarie selettive. Si tratta della residua possibilità nazionale di utilizzare i tributi come strumento di politica industriale, per fini non di interesse generale della UE e quindi leciti per tutti i paesi membri, attraverso modifiche delle caratteristiche di definizione dell’imponibile opportunamente orientate in modo da apparire di “generale” utilizzo da parte di tutti i contribuenti (ad esempio, il trattamento delle plusvalenze, degli ammortamenti, ecc).

Esistono casi di abolizione rilevante delle spese fiscali? Esempi di alcuni paesi

Il sostanziale automatismo delle *tax expenditures* spiega l’elevato grado di persistenza degli incentivi all’interno dei sistemi tributari moderni; raramente si assiste ad un’abolizione delle spese fiscali, se non in conseguenza di riforme più

generali che modificano le variabili interessate dalle misure (ad esempio una variazione della struttura dell'imposizione del reddito personale). L'esperienza statunitense (ma non solo) suggerisce che “*tax expenditures, once adopted, tend to stay in place*” (JCT, 2011, p. 16).

Negli Stati Uniti il primo elenco delle spese fiscali fu compilato dal Tesoro nel 1967. Successivamente, il *Congressional Budget Act* del 1974 ha stabilito che nella presentazione annuale del bilancio pubblico debba essere incluso un elenco delle *tax expenditures* che la legge definisce come “*revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of tax liability.*”

Lo stesso atto legislativo identifica sei categorie di trattamenti tributari differenziati, quali eccezioni rispetto alla struttura “normale” di imposta, ossia esclusioni, esenzioni, deduzioni, crediti d'imposta, aliquote ridotte e differimenti di imposta (GAO, 2013, p. 3).

Rapporti annuali sulla consistenza delle *tax expenditures* negli Stati Uniti, sono pubblicati sia dal Governo (*Office of Management and Budget, OMB*) sia dal *Joint Committee on Taxation (JCT)*, con relative differenze nei calcoli. Ad esempio, la JCT ed il Governo misurano la spesa fiscale basandosi su differenti ipotesi sul comportamento dei contribuenti²³.

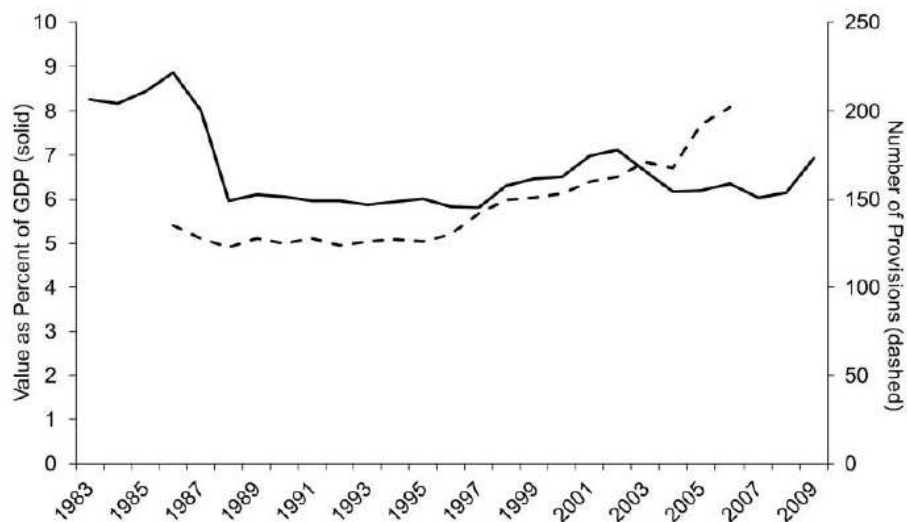
Come spiegano Burman e Phaup (2012), non è chiaro se questi elenchi abbiano di fatto inciso sull'utilizzo delle spese fiscali dal momento che non è possibile stabilire a quanto sarebbero ammontate in assenza di un'informazione annuale sulle stesse. In base all'analisi di Surrey e McDaniel (1985), nei primi quindici anni susseguenti alle prime stime, ossia dal 1967 al 1982, le *tax expenditures* sono cresciute notevolmente.

Una battuta di arresto si è avuta con il *Tax Reform Act* del 1986 che ha ridimensionato il valore delle deduzioni e delle esclusioni (riducendo le aliquote fiscali marginali) nonché eliminato molti trattamenti tributari differenziati (Figura 3.3.2).

In realtà, secondo alcuni (McBrideW., 2013), il *Tax Reform Act* del 1986 non ha sostanzialmente modificato il numero delle *tax expenditures* bensì ne ha ridotto di un terzo il valore reale in dollari (principalmente a causa dell'abbassamento delle aliquote delle imposte sui redditi). Successivamente sono state aggiunte nuove categorie di spese fiscali, nonché ampliate quelle esistenti.

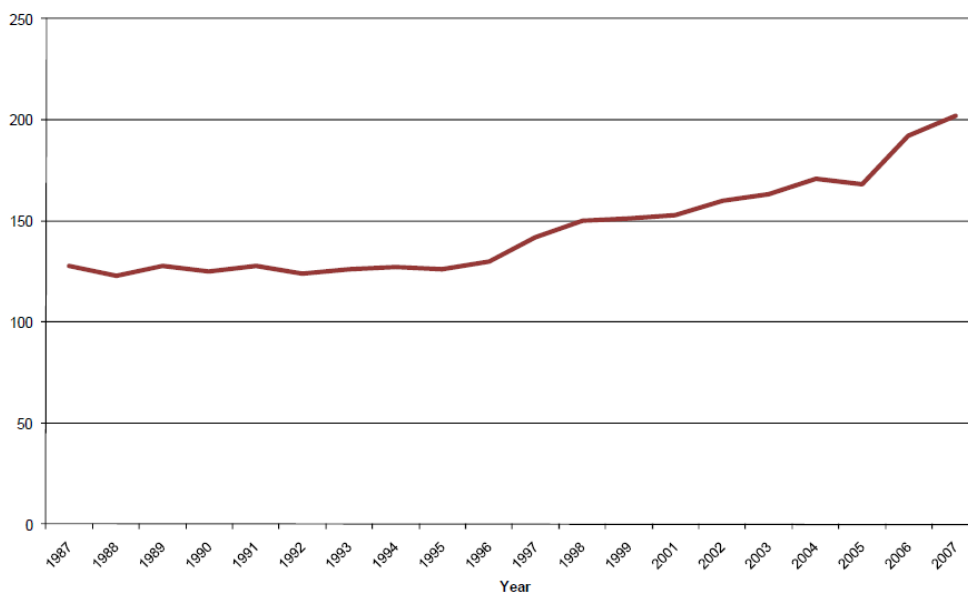
²³ Ulteriori differenze riguardano anche l'individuazione della struttura normale del tributo. Per approfondimenti, si veda GAO (2013).

Fig. 3.3.2 - Numero e valore (in termini di PIL) delle tax expenditures negli Stati Uniti dal 1983 al 2009



Fonte: Burman e Phaup (2012)

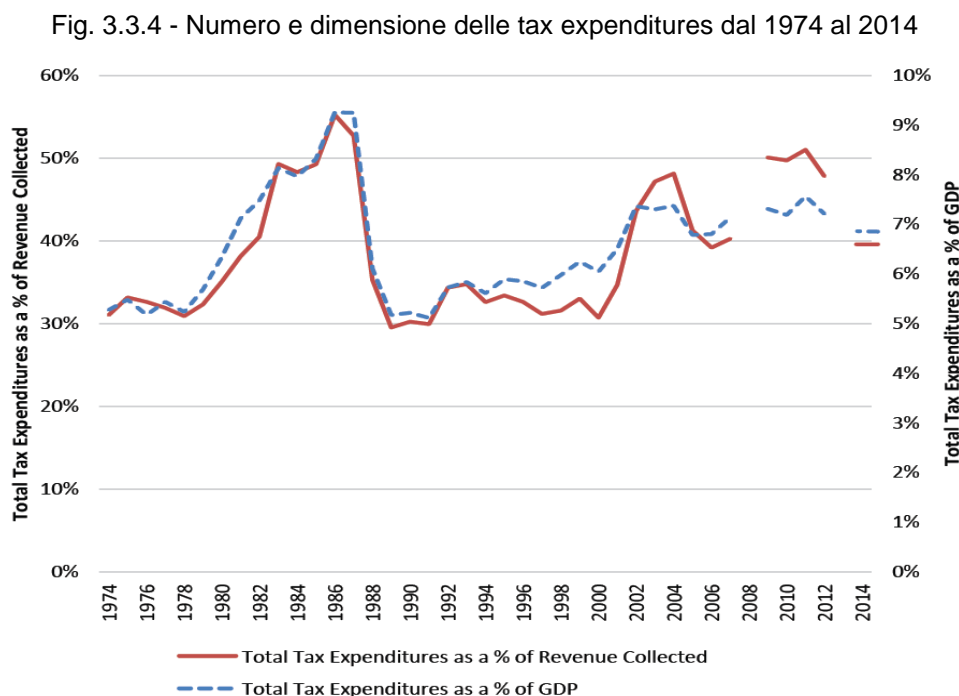
Fig. 3.3.3 - Numero delle tax expenditures dal 1987 al 2007.



Fonte: Joint Committee on Taxation (2011)

I report del Governo individuano 119 *tax expenditures* nel 1986, 131 nel 1999 e 169 nel 2013. Le stime del JCT (2011) sono leggermente differenti. Il grafico sottostante (Figura 3.3.3) proviene dalla *survey* storica dell'andamento delle spese fiscali statunitensi prodotto dal JCT (2011). Proposta una cautela nella lettura dei dati, a causa dell'impossibilità di misure degli incentivi che siano affidabili e stabili nel tempo, il JCT stima che nel 2007 si sia passati dalle 128 spese fiscali segnalate nel 1987 (per l'anno fiscale 1988) a complessive 202 *tax expenditures* nel 2007. Di recente, un rapporto preparato per il Congresso (Marples D.J., 2015) propone un altro confronto dinamico sulla consistenza delle *tax expenditure* sia in termini di PIL sia di gettito perso (Figura 3.3.4).

Il grafico conferma la generica riduzione delle spese fiscali in seguito al *Tax Reform Act* del 1986 ed un susseguente aumento limitato, sia in termini di PIL sia di gettito, fino all'introduzione di nuovi sussidi nel 2001/2003 (attraverso il *Growth and Tax Relief Reconciliation Act* del 2001 ed il *Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act* del 2003). I periodi successivi invece sono caratterizzati da una ripresa dell'incidenza delle spese fiscali, fino agli anni più recenti in cui la riduzione delle entrate tributarie è attribuibile a misure di stimolo all'economia. Per il 2016, secondo le stime dell'Office of Management and Budget (OMB), il numero delle *tax expenditures* sarebbe pari a 169, con una perdita di gettito di 1,31 mila miliardi di dollari.

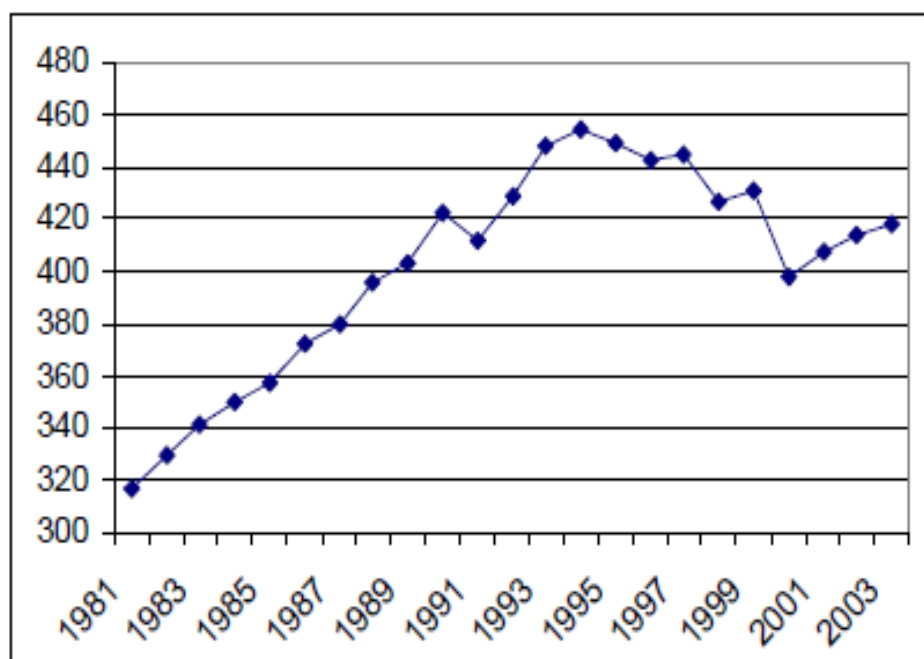


Fonte: Marples (2015)

In Francia le spese fiscali sono definite nel II volume dell'allegato "Voies et Moyens" al progetto di legge finanziaria come "le disposizioni tributarie in deroga che inducono un costo per il bilancio dello Stato ". Tale allegato fornisce una valutazione della quantità totale di spese fiscali per l'anno precedente, l'anno in corso e l'anno successivo. Le spese fiscali vengono complessivamente valutate tre volte: nel disegno di legge finanziaria (PLF) dell'anno in corso e nei seguenti due PLF. Per il 2015 l'allegato *Voies et Moyens* ha individuato 453 spese fiscali di cui 420 capaci di produrre effetti nel 2015. Per il 2016, il medesimo allegato ha previsto 449 spese fiscali di cui 430 con impatto sul bilancio nel 2016. Il costo complessivo delle spese fiscali, per il 2016, è stimato pari a 83.375 milioni di euro.

Il rapporto del 2003 del *Conseil des impôts* rappresenta uno dei tentativi di fornire una sistematizzazione delle spese fiscali in Francia, anche attraverso un'analisi di tipo diacronico. Si rileva come anche in Francia il numero delle *tax expenditures* sia cresciuto a partire dagli anni Ottanta. L'analisi, sintetizzata nella figura 3.3.5, dei documenti allegati al progetto di legge finanziaria mostra che, a partire dal 1998, la pretesa "cancellazione" di spese fiscali raramente ha dato luogo alla loro estinzione o rimozione effettiva. Nella maggior parte dei casi si è trattato di restrizioni nell'applicazione delle misure o nel loro raggruppamento.

Fig. 3.3.5 - Numero di tax expenditures in Francia (1981-2003)



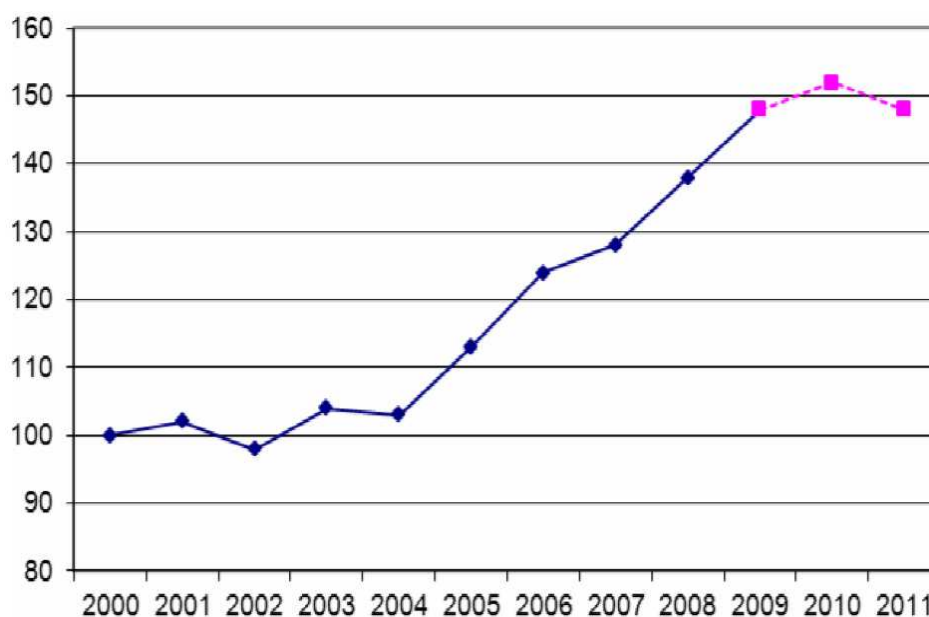
Fonte: *Conseil des impôts* (2003)

Mentre il numero di spese fiscali è aumentato di sole 14 unità tra il 1997 e il 2003, il numero di misure fiscali in deroga (saldo tra creazioni e cancellazioni effettive) è aumentato di 59 unità nello stesso periodo (*Conseil des impôts*, 2003, p. 15).

L'andamento dei TTD presentato nella figura è infatti viziato dalle modifiche di struttura che hanno interessato il computo delle spese fiscali. Infatti, l'apparente soppressione che si evince dal grafico è dovuta a raggruppamento delle *tax expenditures* o a restringimento dell'ambito di applicazione delle stesse, inficiando la possibilità di confronto diacronico e rendendo necessaria un'analisi del contenuto ai fini di una maggiore trasparenza

Uno studio del 2011 della *Cour des Comptes* conferma il trend crescente delle spese fiscali in Francia: il numero sarebbe salito di più del 50% dal 2002 al 2010 (Figura 3.3.6). Studi recenti confermano che occorre migliorare la rendicontazione e la valutazione delle *tax expenditures* dal momento che molte di esse sono inefficienti perché non sono in grado di raggiungere gli obiettivi ovvero perché sono mutate le condizioni che originariamente potevano produrre effetti (Landais, 2014).

Fig. 3.3.6 - Numero di tax expenditures in Francia (2000-2011), base 100=2000



Fonte: *Cour des Comptes, Rapport Public Annuel 2011*.

Infine, un recente lavoro sulle *tax expenditures* nei paesi nordici (Danimarca, Svezia, Finlandia e Norvegia) (*Nordic working group*, 2010) evidenzia che, tranne

nel caso della Danimarca (in cui a partire dalla fine degli anni Novanta il peso delle *tax expenditure* sul GDP è diminuito a causa della rimozione degli incentivi energetici), si registra un tendenziale aumento (Norvegia), o una sostanziale stabilità (Svezia, Finlandia), dei TTD. In generale gli studiosi osservano un dinamismo nei paesi analizzati perché: “*In all of the countries, the composition of tax expenditures evolves over time when new tax expenditures are introduced and old ones abolished.*”(2010, p. 22).

Conclusioni

Lo studio delle spese fiscali richiede un’analisi multidimensionale: esso coinvolge differenti aspetti di amministrazione, di politica tributaria, di politica generale delle finanze pubbliche e di politica tout court. Sulla base della letteratura è possibile individuare i seguenti aspetti critici nello studio delle spese fiscali: la definizione e valutazione; gli aspetti di politica delle scelte collettive legati alla creazione, revisione e aggiornamento delle *tax expenditures*; i problemi di equità e l’importanza del coordinamento tra le diverse agenzie o ambiti di governo coinvolti nell’attuazione, esecuzione e controllo dell’erosione fiscale (Villega L. et al., 2010).

L’esigenza di una maggior trasparenza è sentita da circa mezzo secolo, così come quella di procedere a una valutazione dei “costi e benefici” della permanenza delle agevolazioni, decise, in molti casi, molto tempo prima. Il ricorso a censimenti e valutazioni annualmente aggiornati si è diffuso in un numero crescente di paesi; tuttavia, riduzioni significative delle *tax expenditures* tardano a manifestarsi. La possibilità di utilizzare l’“illusione tributaria” e le pressioni di interessi consolidati, nonostante i dichiarati obiettivi di trovare nell’abolizione di agevolazioni tributarie mezzi finanziari per il riequilibrio delle finanze pubbliche, rendono poco significativi i risultati generali di riordino finora auspicati.

Il dibattito più recente, pertanto, solleva alcuni dubbi sull’efficacia del controllo delle spese fiscali ai fini della disciplina di bilancio. Definito come “*zombie accountant*” (Dean S., 2012), il bilancio delle spese fiscali si è rivelato uno strumento inefficace ad arginarne l’abuso da parte dei *policymakers*. L’obiettivo di riordino e possibile eliminazione dei TTD ha dimostrato la sua difficile realizzabilità in termini di policy poiché spesso non accompagnata da accurate classificazioni e valutazioni delle stesse, sia in termini quantitativi che qualitativi, quali strumenti multi-obiettivo volti a coadiuvare i sistemi moderni nel corretto bilanciamento tra efficienza ed equità. Solo un cambiamento di approccio alla questione delle spese fiscali, attraverso l’abbandono degli slogan di facile recupero del gettito, potrà consentirne una effettiva ri-sistematizzazione all’interno del bilancio pubblico, che non si traduca in mera voce separata di bilancio ma ne consenta una piena comprensione sia delle motivazioni retrostanti

che delle effettive conseguenze alla luce degli obiettivi attuali delle scelte di finanza pubblica.

Bibliografia

Allan W. e Craig, J. (2002), *Fiscal Transparency, Tax expenditures, and Processes: an International Perspective*, (N. 34874), Naciones Unidas Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Aulenta M. (2015), Tax expenditures negli enti territoriali, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXXIV, 4, I, pp.554-597.

Barrios, S., Figari, F., Gandullia, L. and Riscado, S. (2016), *The fiscal and equity impact of tax expenditures in the EU*; JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 1/2016, European Commission, Joint Research Centre, Seville.

Bauger L. (a cura di) (2014), *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*. Atti del workshop organizzato dal Directorate General for Economic and Financial Affairs, Brussels 23 October 2013. Economic papers n.523.

Burman L. E. (2003), Is the tax expenditure concept still relevant?, *National Tax Journal*, 56, 3, 613-627.

Burman, L. E. e Phaup, M. (2012), Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform, in Brown J. (a cura di) *Tax Policy and the Economy*, 26 (pp. 93-124). Chicago: University of Chicago Press.

Conseil des impôts (2003), *La fiscalité dérogatoire. Pour un réexamen des dépenses fiscales*, XXIeme rapport au Président de la République, Paris: Conseil des impôts.

Cour des Comptes (2011), *Rapport Public Annuel*, Paris: Bibliothèque des rapports publics.

Corte dei Conti (2016), *Rapporto 2016 sul coordinamento della finanza pubblica*, Roma: Corte dei Conti.

Clotfelter C.T. (1985), *Federal Tax Policy and Charitable Giving*, Chicago: University of Chicago Press.

Cristofaro A. (2012), Il prelievo tributario in agricoltura da Vanoni a Calderoli, *QA-Rivista dell'Associazione Rossi-Doria*, 3.

Dean, S. (2012), The Tax Expenditure Budget Is a Zombie Accountant, *U.C.D. Law Rev.*, 265 (2012-2013).

Di Majo, A., Gastaldi F., Liberati P., Pedone A., Peleggi G., Tutino S. (1992), *Agevolazioni Fiscali: se ne può fare a meno?* Rapporto CER (Centro Europa Ricerche) n. 6, Roma: Vestro Editore.

Fichera F. (2012), Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano, *Rassegna Tributaria* 4/2012, pp. 1-34.

GAO (Government Accountability Office) (2013), *Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions*, GAO-13-167SP. Washington, DC: Government Accountability Office.

Gravelle, J.G. (1994), *The Economic Effects of Taxing Capital Income*, Cambridge, MA: The MIT Press

Joint Committee on Taxation (JCT) 2011, *Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates. JCX-15-11*. Washington, DC: Joint Committee on Taxation.

Landais, C. (2014), Tax expenditures and income taxation in France in Bauger, L. (a cura di) (2014). *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*. Atti del workshop organizzato dal Directorate General for Economic and Financial Affairs, Brussels 23 October 2013. Economic papers n.523.

Marples D.J. (2015), *Tax Expenditures: Overview and Analysis*, Congressional Research Service (CRS) Report, Washington, DC: The Congress.

McBride W. (2013), *A Brief History of Tax Expenditures*, Tax Foundation, <http://taxfoundation.org/article/brief-history-tax-expenditures>

Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) (2011), *Relazione finale del gruppo di lavoro sull'erosione fiscale*, Roma.

Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) (2016), *Rapporto annuale sulle spese fiscali 2016*, Roma.

Myles, G. D., Hashimzade, N., Heady, C., Oats, L., Scharf, K., & Yousefi, H. (2014), *The definition, measurement, and evaluation of tax expenditures and tax reliefs*. London: National Audit Office.

Nordic Working Group (2010), Tax expenditures in the Nordic Countries, http://www.skm.dk/media/110391/tax_expenditures_in_the_nordic_countries.pdf

OECD (1996), *Tax Expenditures. Recent Experiences*. Paris: OECD.

OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris: OECD.

OECD (2001). *OECD Best Practices for Budget Transparency*. PUMA/SBO(2000)6/FINAL.

Pedone A. (2003), "Lo svuotamento del diritto al bilancio", in Perez R. (a cura di), *Le limitazioni amministrative della spesa*, Milano: Giuffrè.

Puviani A. (1973 [1903]), *Teoria della Illusione Finanziaria*, Milano: ISEDI.

Surrey Stanley S. (1976), *The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974*, 17 B.C.L. Rev. 679

<http://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol17/iss5/1>

Surrey, Stanley S., McDaniel Paul R. (1985), *Tax Expenditures*, Cambridge, MA: Harvard. University Press).

Tyson, J. (2014), *Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?* IMF Working Paper, WP/14/7.

Ufficio Parlamentare di Bilancio (UPB) (2015), *Audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio sullo Schema di decreto legislativo recante*

norme in materia di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e in materia di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, Commissione 6a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica, 21 luglio 2015.

Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. (2010), *Tax expenditure budgets concepts and challenges for implementation*, IDB Working Paper Series.

4 Catasto che passione

4.1 Il catasto oggi*

Introduzione

Mentre in Italia le riforme “renziane” tendono a ridimensionare in modo drastico qualsiasi ruolo dell'imposizione immobiliare (abolizione dell'IMU e della TASI sulla prima casa e sui terreni, sospensione temporanea dell'IRPEF per il settore agricolo nel resto d'Europa le imposte sugli immobili secondo formule diverse, esistono, sono accettate e riconosciute dalla proprietà fondiaria perché sicuramente più trasparenti, certe e soprattutto forse perché perequate alla capacità contributiva.

La tassazione immobiliare riguarda l'imposizione sia diretta (sul reddito e sul patrimonio) sia indiretta (sui trasferimenti e sui contratti) e si differenzia in funzione dei soggetti coinvolti (privati o imprese) e della natura degli immobili (terreni, fabbricati strumentali o ad uso abitativo). Mentre in Italia l'attenzione ed il dibattito politico si concentrano sul prelievo immobiliare di tipo patrimoniale o reddituale sarebbe invece opportuno valutare quali sono i criteri ed il limite fino al quale può essere sopportabile la tassazione del patrimonio immobiliare in relazione alla capacità reddituale e contributiva complessiva del soggetto passivo (persona fisica, società, enti commerciali e non).

Fiscalità in agricoltura e redditi catastali

In termini di principio di ragionevolezza e capacità contributiva la relazione tra capacità contributiva e capacità reddituale assume valore rilevante sia per il patrimonio immobiliare urbano che per quello rurale costituito dai terreni e dai beni immobili strumentali e funzionali all'esercizio dell'attività agricola.

Poiché la base imponibile delle imposte fondiarie è determinata dalle rendite e dai valori catastali, affinché quest'ultime possano assolvere la loro funzione

* Autore: Antonio Pierri, Università degli Studi di Perugia

fiscale, in attuazione del principio costituzionale di capacità contributiva, è necessario il loro continuo aggiornamento in modo che gli stessi rimangano aderenti alla realtà economica in continua evoluzione. I servizi catastali, svolti dallo Stato tramite l'Agenzia del Territorio istituita nel 2001 a seguito di quanto previsto dall'art. 67 D.Lgs. n. 112/1998, sono stati interessati da notevoli cambiamenti, innanzitutto per l'informatizzazione e la telematizzazione dei servizi che hanno modificato il rapporto dell'utenza con gli uffici del catasto.

Nonostante l'evidente miglioramento dei servizi, il catasto, per la parte inerente il sistema dei classamenti e delle tariffe d'estimo risulta vetusto e statico e i tentativi di una loro riforma e revisione sono stati sempre frenati. Con la pubblicazione (GU n. 59 del 12/03/2014) della legge sulla delega fiscale la riforma del catasto fabbricati riparte nuovamente²⁴; se la revisione delle tariffe d'estimo per il catasto fabbricati sembra quindi avviata, almeno formalmente, ancora una volta non si è intrapresa alcuna azione concreta di tipo normativo per mettere mano al catasto terreni che rappresenta l'inventario immobiliare del nostro territorio di riferimento per ogni cartografia tematica.

L'utilizzo delle nuove tecnologie oggi a disposizione, uniti ad un programma di rilevamento su scala nazionale, permetterebbero di realizzare un riordino organico e un ulteriore salto di qualità sull'attendibilità della rappresentazione cartografica catastale, che invece dovrà attendere ancora del tempo, e garantire nel contempo una funzione fiscale perequativa che oggi il catasto non garantisce più.

Giova a tale proposito rammentare che il modello su cui si fonda l'impianto attuale del catasto terreni risale al 1886²⁵, e che lo stesso, data la rigidità e complessità della determinazione delle tariffe disaggregate per qualità e classe catastale, non poteva non contemplare, per la conservazione della sua funzione perequativa di tipo fiscale, un aggiornamento costante in relazione alle mutate condizioni socioeconomiche e strutturali dell'agricoltura italiana.

La prima revisione del 1923 si è limitata unicamente ad un aggiornamento delle tariffe e dell'epoca censuaria definita sul novennio 1904 – 1913 con 10 anni di ritardo.

Con la seconda revisione generale del 1939, in applicazione della L. n. 976/1939, si ha la differenziazione nella determinazione tra reddito imponibile fondiario e di esercizio con la distinzione tra Reddito Dominicale e Reddito

²⁴ La legge sulla delega fiscale (L. n. 23 dell'11/03/2014 - articolo 2) fonda sui sei punti cardine la riforma del catasto fabbricati che porterà alla determinazione per ogni unità immobiliare dei valori patrimoniali e dei redditi imponibili. Va comunque considerato che l'unico decreto attuativo fino ad oggi approvato è quello relativo alle funzioni e composizione delle commissioni censuarie (Consiglio dei Ministri n. 37 del 10/11/2014) che dovranno insediarsi entro un anno.

²⁵ Legge della perequazione fondiaria o legge Messedaglia , L. 1. marzo 1886 n. 3682 e regolamento 2 agosto 1887 n. 4871. La legge prevedeva originariamente un catasto geometrico particellare, ad estimo indiretto di tipo analitico per qualità e classe, esteso successivamente per comparazione a tutte le particelle di un comune censuario.

Agrario. La revisione determinò anche profonde innovazioni per quanto concerne la determinazione del bilancio, con l'introduzione delle aziende reali tipo o "di studio", nel rispetto del principio dell'ordinarietà. Tuttavia il N.C.T. sostituì il vecchio CT solo nel 1956, dopo 70 anni dalla sua istituzione.

La terza e ultima revisione generale degli estimi del Catasto Terreni è stata autorizzata con DM del 13/12/1979, con riferimento all'epoca censuaria 1978–79, ed è stata rivolta unicamente all'aggiornamento delle tariffe, escludendo qualsiasi nuova definizione o aggiornamento delle qualità di coltura e delle relative classi. Ne consegue che le attuali tariffe d'estimo (riferite all'epoca censuaria 1978–79 ed entrate in vigore con il 1 gennaio 1987 sono applicate al classamento catastale concepito nel 1939²⁶

Prima della scadenza del decennio è stata proposta una nuova revisione degli estimi, autorizzata con D.M. n. 3/355 del 20/01/1990, che doveva avere come epoca censuaria di riferimento il biennio 1988 – 89; revisione mai effettuata perché successivamente il parlamento, con L. n. 75 del 23 marzo 1993, aveva previsto di "*stabilire nuovi criteri di classificazione e di determinazione delle rendite del catasto terreni che tenessero conto della potenzialità produttiva dei suoli*".

La normativa, che si proponeva di arrivare ad una semplificazione del sistema catastale, è rimasta di fatto inapplicata per le difficoltà incontrate nella elaborazione di criteri e metodi che potessero definire le classi omogenee di isopotenzialità produttività dei suoli e per la poca rappresentatività delle banche dati con cui validare successivamente le operazioni di stima per la determinazione dei redditi imponibili.

Infine il ministro dell'agricoltura di allora, forse anche su pressione delle organizzazioni professionali agricole che temevano un sistema tariffario troppo penalizzante rispetto a quello vigente, con proprio decreto ne bloccò l'iter.

Già dal 1993 appariva in ogni caso assolutamente evidente sia al mondo accademico che agli operatori del settore come il sistema di qualificazione e classificazione del 1939, i criteri e le modalità poste a base delle operazioni di stima, non rispondessero più agli attuali sistemi produttivi ed alle caratteristiche strutturali delle aziende agricole.

I fattori fondanti su cui si basa la stima dei redditi imponibili catastali sono l'esistenza di aziende ordinarie, sia per forma di conduzione che per indirizzi colturali e produttivi, e la stabilità della struttura delle aziende nel tempo, dal momento che la determinazione delle tariffe dovrebbe avvenire con cadenza non inferiore ad un decennio.

²⁶ Con la revisione prevista dal DM del 1979, si sono seguite le stesse istruzioni applicate e previste dal R.d.l. n. 589 del 04/04/1939 convertito in L. n. 976 del 29/06/1939 "revisione generale degli estimi dei terreni".

La Politica Agricola Comunitaria e la sua evoluzione dalla fine degli anni '70 ad oggi hanno alterato, unitamente all'evoluzione tecnologica dei processi produttivi e delle condizioni socioeconomiche, le condizioni di stabilità degli indirizzi colturali e la stabilità delle strutture produttive.

Le politiche agricole comunitarie di sostegno ai prezzi praticate fino alla fine degli anni '90 hanno modificato gli indirizzi colturali e gli ordinamenti produttivi sulla base di convenienze economiche basate prevalentemente sulla garanzia del prezzo.

Le successive politiche di disaccoppiamento hanno successivamente orientato in direzione opposta le scelte degli imprenditori, determinate da fattori specifici di tipo aziendale e non generalizzabili ad un territorio ancorché omogeneo dal punto di vista delle potenzialità produttive.

Negli ultimi 50 anni la struttura delle aziende agricole si è radicalmente modificata sia in termini quantitativi che qualitativi e sono mutate le caratteristiche delle figure imprenditoriali che le gestiscono.

La struttura della proprietà fondiaria del primo censimento dell'agricoltura evidenzia una prevalenza delle aziende capitalistiche, con forme di conduzione dirette in affitto o in compartecipazione, ed una ridotta presenza delle aziende dirette coltivatrici.

Una struttura produttiva così articolata non ha ritenuto strategico nel 1866 e nel 1939 considerare nella formazione dell'imponibile il reddito da lavoro autonomo in agricoltura che di fatto è escluso da qualsiasi forma di tassazione.

Nel secondo dopoguerra le indagini sulla distribuzione della proprietà fondiaria evidenziano come ancora nel 1956, data di entrata in vigore del NCT, il 22% della superficie catastale è di proprietà di enti ecclesiastici, assistenziali e pubblici ed il 69% della proprietà privata è intestata a ditte catastali comunali con intestati più di 5 ettari di terreni.

La stessa indagine, riportata nella tabella 1, mette in evidenza come le proprietà private con superfici maggiori di 50 Ha (cumulando le ditte catastali non su base comunale ma su base provinciale) rappresentino l'81% della superficie catastale nazionale.

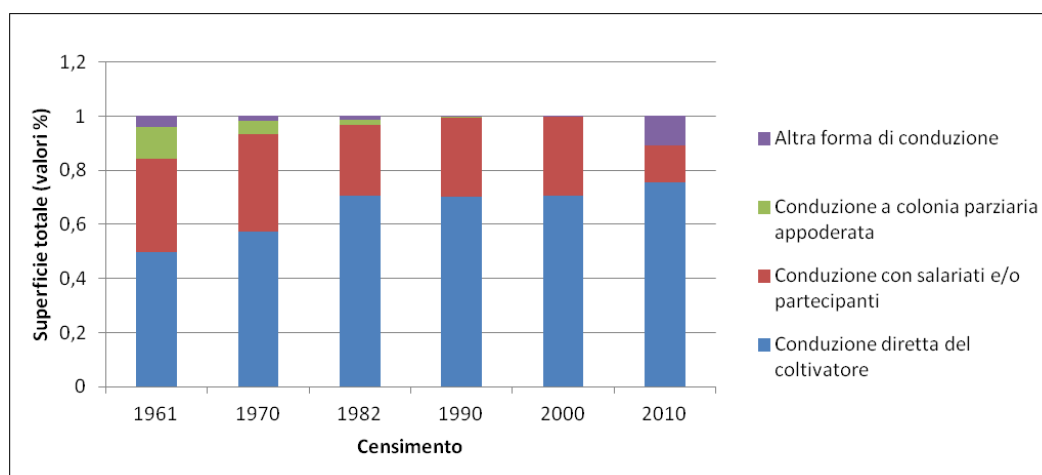
Tab. 4.1.1 - Distribuzione della proprietà fondiaria dei privati e degli enti in Italia - Distribuzione per classi di superficie -
Unità in migliaia

Ditte Catastali su base Comunale		< a 2 ha	da 2 ha fino a 5 ha	da 5 ha fino a 10 ha	da 10 ha fino a 50	da 50 ha fino a 200 ha	da 200 ha fino a 500	da 500 ha a 1000 ha	oltre 1000 ha	Totale
	Ditte catastali	7.926	952	331	254	41	7	1	1	9.512
Proprietà privata	Superficie	3.758	2.943	2.290	5.050	3.739	1.947	971	876	21.573
	Sup media Ha	0,47	3,09	6,92	19,91	90,52	297,83	674,42	1.744,42	
Proprietà degli Enti	Ditte catastali	107	17	11	18	6	2	1	1	165
	Superficie	47	54	77	413	632	775	832	3.422	6.253
	Sup media Ha	0,44	3,19	7,13	22,56	98,63	318,71	704,25	2.592,53	
Proprietà fondiaria totale	Ditte catastali	8.033	969	342	272	48	9	3	2	9.677
	Superficie	3.805	2.997	2.367	5.463	4.371	2.722	1.803	4.298	27.826
	Sup media Ha	0,47	3,09	6,93	20,08	91,61	303,49	687,86	2.358,86	

Fonte: INEA 1956

La proprietà diretto coltivatrice è ancora scarsamente diffusa ed in termini quantitativi è rappresentata da piccole unità di produzione: i dati dei censimenti dell'agricoltura, dal 1961 al 2010, riassunti nella figura 4.1.1, mettono in evidenza invece come il peso delle aziende diretto coltivatrici, in termini di superfici condotte, è notevolmente aumentato senza considerare che a questi si sono aggiunte altre figure di imprenditori agricoli autonomi, come gli Imprenditori Agricoli Professionali (IAP) e gli altri soggetti equiparati, che sembrano costituire una categoria fiscalmente privilegiata sia all'interno del settore agricolo che rispetto agli altri piccoli imprenditori autonomi del settore manifatturiero e dei servizi che sono assoggettati a sistemi di tassazione con imponibili presuntivi di un reddito da lavoro a volte non prodotto.

Fig. 4.1.1 – Superficie totale per forma di conduzione (incidenza %)



Fonte: Elaborazione su dati ISTAT

In ultimo alla revisione dell'impianto normativo civilistico, determinato dal recepimento del D.Lgs. 18 maggio 2001 n. 228 di orientamento e di modernizzazione del comparto agricolo, non ha fatto seguito un reale processo di armonizzazione anche della normativa fiscale, in merito alle modalità di determinazione del reddito determinato dal complesso delle attività di produzione e trasformazione oggi connesse all'attività agricola.

Per effetto di una non adeguata armonizzazione fiscale e per effetto delle modalità con cui sono determinate le tariffe d'estimo esiste oggi una sostanziale differenza nel trattamento fiscale di:

- attività agricole che tali sono riconosciute ai fini civilistici e non lo sono ai fini fiscali;

- attività agricole assorbite nella sfera di attrazione dell'imponibile catastale²⁷;
- altre attività agricole che, pur riconosciute fiscalmente riconducibili alla attività agricola, non vengono assorbite dall'imponibile catastale ed il cui reddito imponibile viene determinato in forme forfettarie di tipo diversificato²⁸. Inizialmente attività agricole molto numerose ed oggi praticamente tutte riassorbite nella sfera di attrazione di un imponibile catastale che non le può includere perché inesistenti al momento del concepimento delle tariffe²⁹
- attività agricole che richiedono o meno, per essere espletate, la presenza di beni immobili strumentali oggetto di tassazione separata ed assoggettati ad imposta per il finanziamento dei servizi pubblici indivisibili (TASI);
- terreni agricoli, che a tutti gli effetti sono beni strumentali, soggetti o meno ad imposta fondiaria (IMU) secondo la collocazione altimetrica³⁰.

In ogni caso il principale elemento distorsivo è rappresentato dalle modalità di determinazione delle tariffe d'estimo, che oggi utilizziamo come base imponibile, rispetto ai mutamenti strutturali che l'agricoltura ha subito, sia in riferimento all'ultima revisione degli estimi catastali (L. n. 976 del 29/06/1939) che dell'ultima epoca censuaria di riferimento.

²⁷ L'art. 29 del previgente T.U.I.R. (Testo Unico delle Imposte sul Reddito di cui al D.P.R. 22 Dicembre 1986 n. 917) è stato convertito nell'art. 32 che ha recepito il concetto di prevalenza introdotto dal novellato art. 2135 c.c. e conseguentemente individuato le attività connesse attratte nella sfera di applicazione della tassazione sulla base delle risultanze catastali. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con cadenza biennale e con apposito decreto individua i beni che possono essere oggetto delle attività agricole connesse di cui all'articolo 32, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi.

²⁸ Le restanti attività connesse, diverse da quelle individuate dal decreto biennale in esame nonché dall'art. 1, comma 369 della legge finanziaria per il 2007, concorrono alla formazione del reddito in modo forfetario mediante l'applicazione all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, di un coefficiente di redditività del 15% (25% per le prestazioni di servizi) ai sensi dell'art. 56-bis del T.U.I.R., salvo che si tratti di S.a.s., S.n.c. ovvero di soggetti IRES, così come previsto dal comma 4 del medesimo articolo (tassazione ordinaria prevista in relazione alla natura giuridica assunta).

²⁹ Il DM 13/02/2015 ha notevolmente ridotto se non quasi del tutto annullato le attività connesse che concorrono alla formazione del reddito d'impresa in modo forfetario così che il reddito relativo è assorbito dagli estimi catastali che però non vengono modificati. In buona sostanza quello che fino al biennio precedente costituiva reddito d'impresa sparisce completamente.

³⁰ La esenzione totale o parziale dell'IMU dei terreni agricoli e degli immobili strumentali è stata prima modificata dal Dl 66/2014 che affidava al Governo il compito di ridefinire con un decreto interministeriale il perimetro dei terreni agricoli esenti da IMU. Il Dm del 28/11/2014 è andato in Gazzetta Ufficiale solo il 6 dicembre e ha discriminato l'esenzione del tributo in base all'altitudine della sede amministrativa del Comune scatenando il disappunto dei contribuenti. Successivamente il Governo è dovuto nuovamente intervenire con DL n. 4/2015 in quanto il parametro discriminante l'esenzione, la collocazione altimetrica della sede del comune amministrativo, è apparsa a tutti paradossale. La legge di stabilità 2016, con il Dm 28/12/2015, ha ripristinato, ai fini dell'esenzione IMU dei terreni agricoli, il vecchio criterio contenuto nella circolare Ministeriale 9/1993 ed ha ridotto la TASI sui fabbricati agricoli strumentali alla aliquota massima del 0,1%.

L'attuale sistema di tassazione catastale dei redditi agricoli.

La logica fondante la revisione degli estimi del 1939 era incentrata nella determinazione della rendita fondiaria dei terreni, desunta da unità di produzione ritenute omogenee e rappresentative per ordinamento produttivo e sistema di conduzione. L'imponibile catastale attuale misura ancora un differenziale di reddito di natura fondiaria derivante da sistemi e forme di conduzione legate all'utilizzo di rapporti tra fattori produttivi assolutamente non più rispondenti sia alla realtà produttiva che ai mutamenti che le politiche agricole comunitarie hanno determinato nel tempo. Alcuni dati statistici desunti dalla contabilità nazionale possono chiarire meglio come il sistema della determinazione dei redditi catastali sia oggi avulso dalla realtà e dai redditi da capitale che dovrebbe misurare per perseguire le finalità perequative, di natura fiscale, per cui è stato originariamente concepito.

Considerando il sistema aggregato del capitale fondiario e di esercizio, che costituisce la base imponibile di natura catastale, si è cercato di ricostruire il valore dell'imponibile aggregato assoggettabile a tassazione sulla base dei dati della contabilità nazionale disponibili per il periodo 2003 – 2013.

Partendo dalle definizioni catastali di Reddito Dominicale e Agrario, che risalgono all'opera fondamentale di Arrigo Serpieri (Serpieri A., 1929 e 1942) e traducendole nelle attuali categorie della contabilità nazionale si è cercato di ricostruire per l'ultimo decennio la remunerazione del capitale impiegato nel settore primario che dovrebbe essere l'entità fiscalmente imponibile su base catastale³¹.

I redditi da capitale sono stati ottenuti sottraendo al valore della produzione i consumi intermedi, gli ammortamenti, i redditi da lavoro dipendente e la remunerazione imputata ai redditi da lavoro autonomo; questi ultimi sono stati stimati in base alla retribuzione oraria del lavoro dipendente al netto degli oneri contributivi moltiplicata per le ore di lavoro dei lavoratori indipendenti di settore.

Il Reddito Agrario è stato ottenuto come somma degli interessi sul capitale di esercizio e della remunerazione imputata per il lavoro direttivo dell'imprenditore agricolo. Sottraendo questa grandezza dal totale dei redditi da capitale si ottiene il Reddito Dominicale.

I risultati sono esposti nella tabella 4.1.2. Nella tabella successiva sono esposti i valori del gettito dei diversi tributi gravanti sul settore agricolo come calcolati dall'INEA.

³¹ L'analisi è simile a quanto elaborato dall'ISTAT nella misura di produttività dei fattori, ma con un livello di disaggregazione maggiore in quanto tiene conto dei criteri definiti dalla normativa catastale per la determinazione delle tariffe d'estimo.

Tab. 4.1.2- Redditi da Capitale in agricoltura e settore forestale (valori in milioni di Euro)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Produzione ai prezzi di base	49.735	52.105	47.812	47.923	49.860	52.735	48.694	49.386	53.846	55.593	57.929
Consumi intermedi	18.612	19.683	19.129	19.561	21.024	23.467	21.914	22.353	24.287	25.001	25.279
Redditi interni da lavoro dipendente	6.042	6.357	7.027	7.391	7.423	7.233	7.219	7.561	7.792	7.868	7.733
Lavoro autonomo	14.287	14.503	14.141	14.559	15.124	14.196	14.811	14.611	13.845	13.363	13.347
Ammortamenti impianti (compresa pesca)	4.437	4.640	4.838	5.128	5.414	5.659	5.766	5.842	6.004	6.140	6.055
Ammortamenti risorse biologiche coltivate (compresa pesca)	272	276	273	283	296	306	316	368	317	308	303
Ammortamenti fondiari	5.459	5.723	6.000	6.190	6.423	6.676	6.756	6.923	7.232	7.227	7.170
Redditi da capitale	626	923	-3.595	-5.189	-5.843	-4.802	-8.089	-8.273	-5.632	-4.315	-1.958
Interessi sul capitale di anticipazione (2% per 6 mesi)	294	310	313	324	342	367	352	361	384	393	394
Interessi sul capitale di scorta (2%)	1.722	1.788	1.857	1.919	1.986	2.046	2.051	2.081	2.147	2.149	2.105
Reddito Dominicale	-1.390	-1.174	-5.766	-7.432	-8.170	-7.214	-10.491	-10.715	-8.163	-6.856	-4.457
Stipendi da lavoro direttivo 2% sul Valore della Produzione	995	1.042	956	958	997	1.055	974	988	1.077	1.112	1.159
Reddito Agrario	3.011	2.830	2.814	2.877	2.983	3.100	3.024	3.068	3.224	3.260	3.264
Redditi imponibili catastali	1.621	1.656	-2.952	-4.554	-5.187	-4.114	-7.467	-7.647	-4.939	-3.596	-1.193

Fonte: ISTAT

Tab. 4.1.3 - Prelievo Fiscale in Agricoltura (valori in milioni di Euro)

Anni	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Imposte indirette	809	773	774	905	1.010	1.004	797	755	783	1.163	762
ICI/IMU		-	-	-	-	-	257	264	281	632	-
IRAP		-	-	-	-	-	284	382	316	377	390
Imposte dirette	804	830	843	995	1.016	1.056	795	688	732	620	694
IRPEF	742	769	780	918	929	967	731	666	663	548	604
lavoratori dipendenti	204	238	246	251	256	262	453	302	302	303	340
imprenditori a determinazione catastale del reddito	250	264	269	344	348	368	311	222	219	142	164
imprenditori a determinazione effettiva del reddito		39	39	50	50	51	43	52	48	43	42
altri proprietari dei terreni	287	227	226	273	275	287	117	116	118	55	58
imposte società di capitali	63	62	64	77	88	89	54	71	76	82	91
Totale	1.613	1.603	1.617	1.900	2.026	2.060	1.591	1.442	1.515	1.783	1.456
Totale al netto delle imposte dirette da lavoro dipendente	1.409	1.365	1.371	1.649	1.770	1.798	1.139	1.140	1.212	1.480	1.116
SAU Ha	13.116	13.116	12.708	12.708	12.744	12.744	12.744	12.856	12.856	12.856	12.426
SAT ha	18.233	18.233	17.803	17.803	17.842	17.842	17.842	17.081	17.081	17.081	17.081
Prelievo fiscale/SAU (euro)	107	104	108	130	139	141	89	89	94	115	90
Prelievo fiscale/SAT (euro)	719	719	714	714	714	714	714	753	753	753	727

Fonte: Annuario Agricoltura Italiana INEA

L'analisi dei dati della contabilità nazionale mette in luce come dal 2005 il settore agricolo attraversi un reale stato di crisi con determinazione di redditi da capitale negativi nel loro complesso e a fronte di un gettito fiscale non coerente con la capacità reddituale. Se si osservano infatti le statistiche INEA sul prelievo fiscale in agricoltura, nel periodo considerato il gettito fiscale, al netto delle imposte sul lavoro dipendente, non risulta giustificato dai redditi da capitale negativi determinati in base ai dati della contabilità nazionale. Le analisi espone rafforzano l'idea, già da tempo presente in letteratura, che il catasto fornisca una base imponibile inadeguata all'attuale quadro di redditività del settore agricolo. In alcune situazioni di marginalità economica e per la larga parte del settore produttivo orientata alla produzione di "commodity", le attuali tariffe di reddito sono sovradimensionate perché non esistono tariffe nulle. In presenza di redditi molto bassi (in alcuni contesti addirittura negativi come attualmente nel comparto cerealicolo e del latte ad esempio) finiscono per costituire una forma indiretta di tassazione occulta del lavoro manuale autonomo ed un prelievo ingiustificato per le aziende a salariati. Altre forme di agricoltura, che hanno la possibilità di confrontarsi con mercati differenziati o i cui prodotti possono beneficiare dei vantaggi offerti dalla commercializzazione dei prodotti trasformati o dalla fornitura di servizi, risultano invece palesemente avvantaggiate da una tassazione modesta non correlata alla reale capacità contributiva. L'esiguità del prelievo IRPEF derivante dal gettito degli imprenditori a determinazione catastale del reddito rispetto alla SAU condotta dai lavoratori autonomi (nel 2010 meno di 18,00 €/ha) giustifica le motivazioni di coloro che sostengono l'eccessiva benevolenza del fisco in agricoltura; sicuramente esiste invece una oggettiva necessità di provvedere a valutare forme di tassazione del lavoro autonomo in agricoltura che permettano di far emergere anche altre basi imponibili che sfuggono all'accertamento fiscale e contributivo (lavoro sommerso in agricoltura) di cui con ciclica ricorrenza si dibatte³². I dati non migliorano anche se al valore della produzione a prezzi correnti si aggiunge il valore delle compensazioni al reddito derivanti dalle erogazioni relative al finanziamento degli interventi del primo pilastro della PAC in Italia, come si vede nella tabella 4.1.4.

³² L'Eurispes stima al 32% l'incidenza del sommerso in agricoltura nei primi sei mesi del 2014. Una cifra in aumento rispetto agli ultimi anni: 27,5% nel 2011, 29,5% nel 2012, 31,7% nel 2013. Se il Censimento ISTAT dell'agricoltura del 2010 ha certificato che in 10 anni la forza lavoro nel settore agricolo è diminuita del 50,9%, a favore della manodopera salariata, passata dal 14,3% al 24,2% (le giornate/uomo mediamente lavorate risultano in aumento: da 42,3 a 64,8 l'anno) gli stessi dati mettono in luce la crescita del fenomeno della irregolarità occupazionale con una variabilità territoriale: il primo posto spetta al Mezzogiorno dove il tasso di irregolarità supera la soglia del 25%. L'agricoltura è diffusamente riconosciuta come uno dei comparti economici maggiormente caratterizzati dal fenomeno del lavoro formale o non dichiarato con il conseguente mancato o parziale pagamento di imposte e contributi di sicurezza sociale. Esempio il caso della Puglia ove secondo la Direzione regionale del lavoro nel 2013 è risultata in nero la metà dei lavoratori delle aziende sottoposte ad ispezione con irregolarità che riguardano nella gran parte dei casi anche l'entità del salario corrisposto in forma inferiore a quello previsto dai contratti.

Tab. 4.1.4 - Redditi da Capitale in agricoltura e settore forestale. Attività al lordo delle erogazioni del primo pilastro della PAC
(valori in milioni di Euro)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Produzione ai prezzi di base	49.735	52.105	47.812	47.923	49.860	52.735	48.694	49.386	53.846	55.593	57.929
Erogazioni relative al finanziamento degli interventi del primo pilastro della PAC	4.000	4.479	4.950	4.894	4.804	4.661	4.700	4.853	4.807	4.814	4.662
Consumi intermedi	18.612	19.683	19.129	19.561	21.024	23.467	21.914	22.353	24.287	25.001	25.279
Redditi da lavoro	20.329	20.860	21.167	21.950	22.546	21.429	22.030	22.172	21.637	21.231	21.080
Ammortamenti	10.168	10.639	11.111	11.601	12.132	12.640	12.838	13.134	13.554	13.675	13.528
Interessi sul capitale di anticipazione	294	310	313	324	342	367	352	361	384	393	394
Redditi da capitale	4.333	5.093	1.042	-619	-1.380	-508	-3.741	-3.782	-1.210	106	2.310
SAU Ha	13.116	13.116	12.708	12.708	12.744	12.744	12.744	12.856	12.856	12.856	12.426
SAT ha	18.233	18.233	17.803	17.803	17.842	17.842	17.842	17.081	17.081	17.081	17.081
Redditi da capitale /SAT	238	279	59	-35	-77	-28	-210	-221	-71	6	135
Gettito fiscale SAT	77	75	77	93	99	101	64	67	71	87	65

Fonte: ISTAT

Anche in questo caso i redditi da capitale nel periodo 2006 – 2012 sono negativi o pressoché nulli.

La sensazione è di essere in presenza di uno strumento ormai obsoleto, trascurato per decenni dalle politiche fiscali, non più funzionale alle politiche economiche che si vogliono perseguire. La struttura tariffaria attuale non tiene in assoluta considerazione le condizioni di marginalità economica e le realtà territoriali interessate da vincoli ambientali, dove le priorità di tutela e conservazione del territorio riducono se non annullano le possibilità di ricavare reddito dalle normali pratiche agricole.

Le considerazioni fatte pongono qualche dubbio in ordine alle finalità delle ulteriori rivalutazioni della base imponibile dei Redditi Dominicali ed Agrari che sono state introdotte negli ultimi anni³³. Quanto meno le stesse appaiono strumenti congiunturali orientati ad aumentare il gettito piuttosto che a ricercare finalità di efficienza, equità e perequazione.

La sperequazione nella tassazione dei terreni

Le tariffe di Reddito Dominicale sono anche utilizzate ai fini di definire i valori fondiari per le successioni e per determinare la base imponibile IMU; tale procedimento oggi offre il fianco a oggettive critiche in termini perequativi in ragione almeno dei seguenti motivi:

- le basi imponibili delle diverse imposte per determinare i valori fondiari sono incomprensibilmente differenziate³⁴;
- non esiste un saggio univoco per la determinazione del valore di capitalizzazione dei terreni;
- i valori dei redditi sono determinati con criteri non più rispondenti alla realtà e le classi di merito, quindi i redditi differenziali, sono riferite al triennio 1937- 39; pertanto assolutamente scollegate dalla realtà per la modifica delle tecniche e del contesto economico di riferimento.

A tale proposito è stata fatta una valutazione prendendo come riferimento alcune qualità di coltura specifiche (seminativi, seminativi irrigui) funzionali a produzioni di *commodity* della Valle del Tevere nei primi due casi e di produzioni

³³ Dal 2014, con il decreto competitività: DI 91/2014, è stata abrogata l'agevolazione che consentiva di non tassare il reddito agrario dei terreni incolti, sia agricoli che edificabili, anche posseduti da privati, oltre che quella che permetteva di ridurre del 70% il reddito dominicale per quelli incolti. E' stata prevista inoltre una ulteriore rivalutazione dell'imponibile. Per calcolare la base imponibile dei terreni ai fini delle imposte dirette, è previsto anche un incremento della rivalutazione del reddito dominicale e agrario del 15% per il 2013e il 2014, del 30% per il 2015e del 7% dal 2016 in poi. Per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali, iscritti alla previdenza agricola, invece, la rivalutazione è del 5% per il 2013 e 2014e del 10% per il 2015 (art. 1, comma 512, legge 228/2012e articolo 7, comma 4, DI 91/2014)

³⁴ Per l'IMU dei terreni agricoli il coefficiente di rivalutazione del R.D: è del 25% e il moltiplicatore è 135 pertanto l'imponibile è determinato in misura del 168,75 % del R.D.; per l'imposta di successione l'imponibile dal 2004 è determinato in misura del 112,50 % R.D.

tipiche a denominazione di origine (DOC – DOCG – DOP) delle colline umbre e toscane.

L'analisi empirica mette in evidenza le sperequazioni che un sistema di tassazione di natura fondiaria determina quando utilizza anche dati non aggiornate che vengono adeguate periodicamente con coefficienti proporzionali.

Per le produzioni di *commodity* della Valle del Tevere i mutamenti strutturali dell'agricoltura umbra e delle politiche agricole comunitarie hanno determinato una progressiva specializzazione produttiva delle aziende con un marcato processo di sostituzione capitale-lavoro ed esposto le imprese ad una elevata volatilità sia dei costi dei fattori esogeni che del sistema dei prezzi del mercato mondiale, ai quali non si contrappongono più le politiche di sostegno diretto esistenti nel 1978 - 79.

In questo contesto, nonostante la legge di stabilità 2016, con il Dm 28/12/2015, ha ripristinato, ai fini dell'esenzione Imu dei terreni agricoli, il vecchio criterio contenuto nella circolare Ministeriale 9/1993, la determinazione dell'imposta sul reddito sui terreni oggi è assolutamente indipendente dalle caratteristiche dei terreni, dalla loro capacità o potenzialità produttiva e dal valore patrimoniale dei beni strumentali anche delle stesse aziende agricole professionali³⁵.

In relazione alla normativa esistente si oggi definiscono almeno 3 tipologie differenziate per il pagamento delle imposte³⁶:

- *Comuni montani e Comuni Parzialmente montani*– Tutti i possessori di terreni sono esenti da IMU; l'imponibile ai fini IRPEF è definito sulla base del Reddito Dominicale (RD) ed Agrario (RA) rivalutati secondo la normativa fiscale vigente che risulta differenziata in relazione alla qualifica dell'imprenditore agricolo. Nella valutazione effettuata l'imposta, considerando il primo scaglione di imposta IRPEF maggiorato delle addizionali regionali e comunali, è stata definita in misura unitaria con un'aliquota del 25%;
- *Comuni non montani* – Sono esenti da IMU i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione. Tutti gli

³⁵ L'analisi prende in considerazione le aziende costituite come ditte individuali o società di persone che svolgono attività agricola prevalente in qualità di CD ed IAP che oggi costituiscono la effettiva struttura produttiva del settore primario. Analoga condizione è quella delle società a responsabilità limitata e delle società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del D. Lgs n.99/2004, che possono optare per l'imposizione del reddito su base catastale, fermo restando che lo stesso resta reddito di impresa soggetto ad IRES.

³⁶ E' stata presa in considerazione soltanto l'imposta lorda senza tenere conto delle esenzioni per redditi da terreni agricoli e deducibilità degli oneri previdenziali. Anche per l'IMU in maniera analoga non sono state prese in considerazione le franchigie di esenzione previste per CD e IAP che in ogni caso non compensano minimamente l'impossibilità di garantire la deducibilità degli oneri previdenziali per le aziende agricole in comuni non montani.

altri possessori di terreni sono assoggettati ad IMU in sostituzione dell'imposta sui redditi di natura dominicale e pagano l'IRPEF sul RA rivalutato secondo la normativa fiscale vigente. L'imponibile, che ha come base catastale il RD, risulta differenziato per legge in relazione alle particolari qualifiche dell'imprenditore agricolo (CD e IAP); nel caso specifico è stata applicata l'aliquota IMU del 0,76% ed un'aliquota di imposta IRPEF sul RA del 25%.

La base imponibile IRPEF tiene conto per il 2016 delle attuali normative vigenti in precedenza richiamate e contenute del decreto competitività che prevede la rivalutazione dei redditi fondiari dei terreni, con riferimento sia alla quota agraria che alla quota dominicale, nella misura del 7%, indipendentemente dal fatto che il proprietario e conduttore del terreno sia un imprenditore agricolo professionale (IAP) o un coltivatore diretto iscritto nella previdenza agricola.

Gli imponibili dominicale e agrario sono stati determinati effettuando in sequenza le due rivalutazioni: prima operando quella prevista dall'art. 3, comma 50, della Legge n. 662/1996 e poi, sull'importo risultante, operando quella prevista dal DL 91/2014 citato; i coefficienti di rivalutazione per il 2016 sono di 192,6 per il reddito dominicale e di 181,9 per il reddito agrario-

L'attuale normativa diversamente da quanto previsto per il 2014 e 2015 non differenzia più l'imponibile IRPEF ed IMU tra Proprietari e/o semplici imprenditori agricoli (Prop.) da una parte e CD o IAP dall'altra ma garantisce alla categoria dei CD e IAP iscritti alla gestione previdenziale INPS l'esenzione dall'IMU.

Se si prendono in esame i seminativi di pianura dei comuni che si affacciano sulla Valle del Tevere in Umbria³⁷ e dei suoi principali affluenti si osserva che, all'interno di territori sostanzialmente omogenei, la pressione fiscale dell'imposta fondiaria sul reddito, valutato in ragione dell'1% sul valore patrimoniale, assume valori compresi tra il 22 % e il 37% per i terreni posseduti e condotti da CD o IAP per arrivare a valori compresi tra il 23% ed il 58% del reddito con una variabilità non giustificabile determinata unicamente dalla assoluta inadeguatezza della base imponibile e dalla normativa adottata (Tabella 4.1.5).

³⁷ Si sono presi come riferimento solo le rendite catastali dei Seminativi e dei Seminativi Irrigui di 1° e 2° classe.

Tab. 4.1.5 - Variabilità delle imposte fondiari e della loro incidenza sul reddito per seminativi con caratteristiche e potenzialità produttive omogenee - Anni 2015 - 2016

Comuni	Qualità di coltura	CI	R.D	RA	Imposta IMU	Imponibile IRPEF RD	Imponibile IRPEF RA	IRPEF RD	IRPEF RA	Imposte fondiarie 2016		Imposte fondiarie 2015		Variazioni 2016 - 2015		VAM 2015	% di imposta sul reddito		
					Prop	Prop. IAP	Prop. IAP	Prop. IAP		IAP	Prop	IAP	Prop	IAP	Prop		€/ha	IAP	Prop
					€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha			%	%
Assisi	M	Seminativo	1	77,47	56,81		149,2	103,3	37,3	25,8	63,1	63,1	62,0	67,9	1,90%	-7,5%	22.000	29%	29%
Assisi		Seminativo	2	59,39	51,65		114,4	93,9	28,6	23,5	52,1	52,1	51,1	56,0	1,90%	-7,5%	18.000	29%	29%
Assisi		Sem. Irriguo	1	95,54	56,81		184,0	103,3	46,0	25,8	71,8	71,8	70,5	77,2	1,90%	-7,5%	25.000	29%	29%
Assisi		Sem. Irriguo	2	80,05	56,81		154,2	103,3	38,5	25,8	64,4	64,4	63,2	69,2	1,90%	-7,5%	22.000	29%	29%
Bastia	N M	Seminativo	1	74,89	59,39	96,0	144,2	108,0	36,1	27,0	63,1	123,1	79,9	125,1	-21,03%	-1,6%	22.000	29%	56%
Bastia		Seminativo	2	56,81	51,65	72,9	109,4	93,9	27,4	23,5	50,8	96,3	63,5	98,1	-19,97%	-1,8%	18.000	28%	54%
Bastia		Sem. Irriguo	1	90,38	61,97	115,9	174,1	112,7	43,5	28,2	71,7	144,1	92,1	146,2	-22,11%	-1,5%	25.000	29%	58%
Bastia		Sem. Irriguo	2	72,30	51,65	92,7	139,3	93,9	34,8	23,5	58,3	116,2	74,6	118,0	-21,81%	-1,5%	22.000	27%	53%
Spello	M	Seminativo	1	77,47	56,81		149,2	103,3	37,3	25,8	63,1	63,1	62,0	67,9	1,90%	-7,5%	22.000	29%	29%
Spello		Seminativo	2	59,39	51,65		114,4	93,9	28,6	23,5	52,1	52,1	51,1	56,0	1,90%	-7,5%	18.000	29%	29%
Spello		Sem. Irriguo	U	105,87	56,81		203,9	103,3	51,0	25,8	76,8	76,8	75,4	82,6	1,90%	-7,5%	25.000	31%	31%
Foligno	M	Seminativo	1	74,89	59,39		144,2	108,0	36,1	27,0	63,1	63,1	61,9	67,8	1,90%	-7,5%	17.000	37%	37%
Foligno		Seminativo	2	56,81	51,65		109,4	93,9	27,4	23,5	50,8	50,8	49,9	54,6	1,90%	-7,5%	14.000	36%	36%
Foligno		Sem. Irriguo	1	90,38	61,97		174,1	112,7	43,5	28,2	71,7	71,7	70,4	77,1	1,90%	-7,5%	23.000	31%	31%
Foligno		Sem. Irriguo	2	72,30	51,65		139,3	93,9	34,8	23,5	58,3	58,3	57,2	62,7	1,90%	-7,5%	17.000	34%	34%
Cannara	PM	Seminativo	1	61,97	54,23		119,4	98,6	29,8	24,7	54,5	54,5	53,5	106,0	1,90%	-94,5%	22.000	25%	25%
Cannara		Seminativo	2	46,48	46,48		89,5	84,5	22,4	21,1	43,5	43,5	42,7	82,3	1,90%	-89,2%	18.000	24%	24%
Cannara		Sem. Irriguo	1	72,30	51,65		139,3	93,9	34,8	23,5	58,3	58,3	57,2	118,0	1,90%	-102,4%	25.000	23%	23%

Comuni	Qualità di coltura	CI	R.D	RA	Imposta IMU	Imponibile IRPEF RD	Imponibile IRPEF RA	IRPEF RD	IRPEF RA	Imposte fondiarie 2016		Imposte fondiarie 2015		Variazioni 2016 - 2015		VAM 2015	% di imposta sul reddito		
					Prop	Prop. IAP	Prop. IAP	Prop. IAP		IAP	Prop	IAP	Prop	IAP	Prop		€/ha	IAP	Prop
					€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha			€/ha	%
Bevagna	PM	Seminativo	1	77,47	56,81		149,2	103,3	37,3	25,8	63,1	63,1	62,0	127,1	1,90%	-101,3%	21.000	30%	30%
Bevagna		Seminativo	2	59,39	51,65		114,4	93,9	28,6	23,5	52,1	52,1	51,1	101,4	1,90%	-94,7%	17.000	31%	31%
Bevagna		Sem. Irriguo	U	105,87	59,39		203,9	108,0	51,0	27,0	78,0	78,0	76,5	164,8	1,90%	-111,3%	24.000	32%	32%
Bettona	PM	Seminativo	1	61,97	54,23		119,4	98,6	29,8	24,7	54,5	54,5	53,5	106,0	1,90%	-94,5%	25.000	22%	22%
Bettona		Seminativo	2	46,48	46,48		89,5	84,5	22,4	21,1	43,5	43,5	42,7	82,3	1,90%	-89,2%	18.000	24%	24%
Torgiano	PM	Seminativo	1	61,97	56,81		119,4	103,3	29,8	25,8	55,7	55,7	54,6	107,2	1,90%	-92,6%	25.000	22%	22%
Torgiano		Seminativo	2	46,48	49,06		89,5	89,2	22,4	22,3	44,7	44,7	43,9	83,6	1,90%	-87,0%	18.000	25%	25%
Deruta	PM	Seminativo	1	61,97	54,23		119,4	98,6	29,8	24,7	54,5	54,5	53,5	106,0	1,90%	-94,5%	25.000	22%	22%
Deruta		Seminativo	2	46,48	46,48		89,5	84,5	22,4	21,1	43,5	43,5	42,7	82,3	1,90%	-89,2%	18.000	24%	24%
Marsciano	PM	Seminativo	1	56,81	51,65		109,4	93,9	27,4	23,5	50,8	50,8	49,9	98,1	1,90%	-93,0%	21.000	24%	24%
Marsciano		Seminativo	2	43,90	46,48		84,5	84,5	21,1	21,1	42,3	42,3	41,5	79,0	1,90%	-86,9%	17.000	25%	25%
Marsciano		Sem. Irriguo	1	82,63	41,32		159,2	75,2	39,8	18,8	58,6	58,6	57,5	126,2	1,90%	-115,4%	24.000	24%	24%
Marsciano		Sem. Irriguo	2	67,14	41,32		129,3	75,2	32,3	18,8	51,1	51,1	50,2	106,3	1,90%	-108,0%	21.000	24%	24%

M: Comuni ISTAT Montani - PM: Comuni ISTAT Parzialmente Montani - NM: Comuni ISTAT Non montani

Fonte: Elaborazioni su dati catastali ufficiali

La norma, come oggi concepita, anche se attenua le disparità esistenti per effetto della introduzione del DL n. 4/2015 nel 2015, finisce per determinare una assoluta disparità di trattamento fiscale anche in relazione alla gestione dello strumento dell'affitto: i redditi fondiari derivanti da terreni irrigui concessi con affitto stagionale in un comune montano (Assisi, Foligno, Spello) non assolvono alcuna imposta fondiaria proporzionale (IMU), i medesimi terreni in un comune non montano in ogni caso assolvono l'imposta in maniera differenziata se il possessore sia o meno CD e IAP.

I terreni irrigui presi in considerazione sono in ogni caso omogenei per natura, collocazione geografica, valore patrimoniale e rendita fondiaria: l'unico elemento di non omogeneità è il criterio di determinazione dell'imposta.

Per le produzioni tipiche a denominazione di origine i vantaggi di tipo normativo, derivati dalla differenziazione di prodotto su base territoriale, in alcuni casi finiscono per prevalere sulla determinazione della rendita fondiaria invertendo il presupposto stesso del concetto di "rendita ricardiana" su cui si fonda il sistema di classificazione e misura della attuale rendita catastale. In tali casi le distorsioni sono ancora più evidenti e la sperequazione contributiva ulteriormente più dilatata.

Se si prendono come riferimento i vigneti di alcuni comuni, all'interno dei quali sono presenti le principali DOC e DOCG dell'Umbria e della Toscana, l'analisi mette in evidenza come l'imposta di natura fondiaria assume imponibili fiscali troppo differenziati in relazione anche al valore patrimoniale non assolvendo di fatto ad alcuna funzione di perequativa (Tabella 4.1.6).

Tab. 4.1.6 - Variabilità delle imposte fondiarie e della loro incidenza sul reddito per i vigneti delle principali DOC e DOCG di Umbria e Toscana
Anni 2015 - 2016

Comuni	Qualità di coltura	CI	R.D	RA	Imposta IMU	Imponibile IRPEF RD	Imponibile IRPEF RA	IRPEF RD	IRPEF RA	Imposte fondiarie 2016		Imposte fondiarie 2015		Variazioni 2016 -2015		VAM 2015	% di imposta sul reddito	
					Prop	Prop. IAP	Prop. IAP	Prop. IAP	IAP	Prop	IAP	Prop	IAP	Prop	€		IAP	Prop
					€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha	€/ha		€/ha	%
Montalcino	PM	Vigneto 1	165,27	72,30		318,30	131,52	79,6	32,9	112,5	112,5	110,4	247,3	1,9%	-119,9%	416.000	2,7%	2,7%
Montalcino		Vigneto 2	74,89	49,06		144,23	89,25	36,1	22,3	58,4	58,4	57,3	120,0	1,9%	-105,6%	416.000	1,4%	1,4%
Montepulciano	PM	Vigneto 1	129,11	69,72		248,67	126,82	62,2	31,7	93,9	93,9	92,1	199,7	1,9%	-112,7%	156.218	6,0%	6,0%
Montepulciano		Vigneto 2	69,72	51,65		134,28	93,94	33,6	23,5	57,1	57,1	56,0	114,7	1,9%	-101,0%	156.218	3,7%	3,7%
Gaiole in Chianti	PM	Vigneto 1	87,80	54,23		169,10	98,64	42,3	24,7	66,9	66,9	65,7	139,1	1,9%	-107,8%	144.000	4,6%	4,6%
Gaiole in Chianti		Vigneto 2	59,39	36,15		114,39	65,76	28,6	16,4	45,0	45,0	44,2	93,8	1,9%	-108,4%	144.000	3,1%	3,1%
Greve in Chianti	PM	Vigneto 1	87,80	54,23		169,10	98,64	42,3	24,7	66,9	66,9	65,7	139,1	1,9%	-107,8%	144.000	4,6%	4,6%
Greve in Chianti		Vigneto 2	59,39	36,15		114,39	65,76	28,6	16,4	45,0	45,0	44,2	93,8	1,9%	-108,4%	144.000	3,1%	3,1%
Radda in Chianti	PM	Vigneto 1	87,80	54,23		169,10	98,64	42,3	24,7	66,9	66,9	65,7	139,1	1,9%	-107,8%	144.000	4,6%	4,6%
Radda in Chianti		Vigneto 2	59,39	36,15		114,39	65,76	28,6	16,4	45,0	45,0	44,2	93,8	1,9%	-108,4%	144.000	3,1%	3,1%
Montefalco	PM	Vigneto 1	111,04	72,30		213,86	131,52	53,5	32,9	86,3	86,3	84,7	177,7	1,9%	-105,9%	40.000	21,6%	21,6%
Montefalco		Vigneto 2	64,56	49,06		124,34	89,25	31,1	22,3	53,4	53,4	52,4	106,8	1,9%	-100,0%	35.000	15,3%	15,3%
Bevagna	PM	Vigneto 1	111,04	72,30		213,86	131,52	53,5	32,9	86,3	86,3	84,7	177,7	1,9%	-105,9%	40.000	21,6%	21,6%
Bevagna		Vigneto 2	64,56	49,06		124,34	89,25	31,1	22,3	53,4	53,4	52,4	106,8	1,9%	-100,0%	35.000	15,3%	15,3%
Bettona	PM	Vigneto 1	82,63	54,23		159,15	98,64	39,8	24,7	64,4	64,4	63,2	132,5	1,9%	-105,6%	35.000	18,4%	18,4%
Bettona		Vigneto 2	54,23	49,06		104,44	89,25	26,1	22,3	48,4	48,4	47,5	93,5	1,9%	-93,1%	30.000	16,1%	16,1%
Torgiano	PM	Vigneto 1	61,97	56,81		119,36	103,34	29,8	25,8	55,7	55,7	54,6	107,2	1,9%	-92,6%	35.000	15,9%	15,9%
Torgiano		Vigneto 2	46,48	49,06		89,52	89,25	22,4	22,3	44,7	44,7	43,9	83,6	1,9%	-87,0%	30.000	14,9%	14,9%
Marsciano	PM	Vigneto 1	100,71	61,97		193,97	112,73	48,5	28,2	76,7	76,7	75,2	159,4	1,9%	-108,0%	30.000	25,6%	25,6%
Marsciano		Vigneto 2	59,39	43,90		114,39	79,85	28,6	20,0	48,6	48,6	47,7	97,6	1,9%	-101,0%	25.000	19,4%	19,4%

Fonte: Elaborazioni su dati catastali ufficiali

Per i vigneti delle DOCG più note d'Italia, da cui si producono alcuni dei vini italiani più rinomati (Brunello di Montalcino, Nobile di Montepulciano, Chianti Gallo Nero) la pressione dell'imposta fondiaria assume valori massimi compresi tra il 2 % e il 6 %, sul reddito; per i vigneti delle DOCG dell'Umbria (Sagrantino di Montefalco, Torgiano) la pressione fiscale dell'imposta fondiaria assume valori compresi tra il 16 % e il 20 %, per la zona DOC Colli Perugini (Marsciano), dove il valore del prodotto uva è almeno 10 volte inferiore a quello delle uve toscane, la pressione fiscale dell'imposta fondiaria sul reddito assume valori compresi tra lo 20 % e il 25 %.

Se la sperequazione dell'imposta fondiaria, in funzione della capacità contributiva appare nel caso specifico evidente, la stessa risulta in termini generali ancora più rilevante se si considera che tutti i terreni agricoli catastalmente censiti³⁶, in base ai criteri definiti dal Rd.l. n. 589 del 1939 e quindi anche quelli oggi non più produttivi o non più coltivabili, vengono assoggettati ad un'imposta di natura fondiaria seppure incapaci di garantire potenzialmente reddito.

Ditte catastali, censimento agricoltura e contribuenti agricoli

Non modificare i criteri di determinazione delle basi imponibili rispetto ai mutamenti strutturali che l'agricoltura ha subito negli ultimi 70 anni continuerà a determinare normative con cui chi pagava prima non pagherà e viceversa ma relegherà l'imposizione fiscale al ruolo di vera e propria "gabella": imposta odiata proprio perché non equamente distribuita.

Oggi le posizioni catastali aperte in Italia (intestatari catastali) sono superiori a 5 milioni con solo riferimento al Reddito Dominicale e Agrario, il numero delle aziende agricole censite dall'ISTAT sono circa 1.620.000; di queste però nel 2013 solo 459.000 dichiara o svolge attività assoggettate ad IVA e solo 135.600 con volumi di affari superiori a 50.000 euro.

Esiste una innegabile distonia tra posizioni fiscali (imprese) operanti nel settore agricolo, ditte catastali ed aziende agricole. Al momento della approvazione della "*legge della perequazione fondiaria*" il gettito fiscale derivante dalla tassazione del settore primario era una delle principali fonti di prelievo ed esisteva una sostanziale coincidenza tra possesso-proprietà ed attività agricola. Si realizzava pertanto una sorta di identità impositiva tra tassazione patrimoniale e tassazione del reddito di impresa che dal 1937-39 è risultata maggiormente evidente con la distinzione tra imponibile dominicale e agrario. Da oltre 30 anni (Abbozzo P., 1984) il mondo accademico certifica come la produzione agricola venga realizzata da meno di un quarto delle aziende censite dall'ISTAT.

³⁶ L'art. 13 comma 2 e 5 del DL n. 201/2011 – ha sancito che il presupposto dell'imposta è in ogni caso il possesso di immobili di qualunque natura iscritti in catasto la cui base imponibile per i terreni non edificabili è definita dal Reddito Dominicale.

Come ampiamente esposto nel paragrafo 2.2 in questi ultimi anni le aziende che esercitano l'attività in forma professionale organizzata, dotate di partita IVA, sono meno di 500.000; inoltre la curva di concentrazione del volume di affari evidenzia come il 17% dei contribuenti siano responsabili del 89% del volume affari IVA.

Di fronte a tali dati lo strumento dei redditi catastali, quale elemento di misurazione dell'imponibile fiscale, evidenzia tutti i suoi limiti e pone il problema di quali alternative valutare per la fiscalità in agricoltura: perseguire ancora una imposizione fiscale di tipo reale, optare per forme miste di tipo personale semplificato o optare per forme di fiscalità progressive di tipo personale.

La oggettiva perdita di identità impositiva tra tassazione patrimoniale e tassazione del reddito di impresa oggi rende la distinzione tariffaria tra Reddito dominicale ed agrario assolutamente anacronistica e i criteri di determinazione dell'imponibile agrario un vero e proprio "*fossile fiscale*" (Lechi F., 1993), dato che la relazione tra il valore delle immobilizzazioni ed utile di gestione non sussiste sempre ed in ogni caso, quando sussiste, la sua redditività non è definibile con un unico saggio di riferimento del capitale, per impieghi ed ordinamenti produttivi diversi.

I limiti che il sistema catastale evidenzia, nella determinazione dei redditi imponibili, portano ormai alla indilazionabile necessità di abbandonare i criteri con i quali fino ad oggi vengono determinati i redditi imponibili lasciando invece al catasto fondiario le sole funzioni civili di conservazione dell'archivio e di garanzia della continuità storica catastale delle variazioni soggettive ed oggettive indispensabile per l'accertamento dei diritti di proprietà. Come più volte auspicato si potrebbe dare una accelerazione ai processi funzionali alla "*probatorietà*" catastale sempre auspicata ma mai raggiunta.

L'Agenzia delle Entrate Territorio potrebbe concentrare le proprie risorse umane e competenze:

- per una revisione ed aggiornamento delle qualità di coltura che, una volta semplificate, con l'abolizione della classificazione, funzionale al sistema tariffario, porterebbe ad una notevole semplificazione della rappresentazione cartografica della base catastale;
- per una revisione ed aggiornamento della cartografia catastale, conseguente alla operazione di revisione ed aggiornamento delle qualità di coltura, con un conseguente revisione della rappresentazione geometrica in relazione alle differenti tecnologie esistenti oggi rispetto a quelle con cui è stata implementata la base cartografica di impianto;
- per la formazione di una cartografia catastale ed un censimento dei territori caratterizzati da condizioni di marginalità economica e le realtà territoriali interessate da vincoli ambientali, dove le priorità di tutela e conservazione

del territorio riducono se non annullano la possibilità di esigere imposte di natura fondiaria.

- per la costituzione di una agenzia di rilevazione dei valori fondiari in grado di fornire una efficiente banca dati pubblica dei valori immobiliari per i terreni agricoli: una banca dati che allo stato attuale non è presente e che dovrebbe essere di riferimento per le attività di valutazioni sia dei soggetti pubblici che dei soggetti privati, consentendo di adeguare le procedure di valutazione immobiliare a quelli dei degli altri paesi europei.
- per la formazione di un catasto dei valori quale base di riferimento per la tassazione indiretta sui trasferimenti, sulle successioni e per le altre imposte fondiarie che oggi utilizzano come imponibile i redditi catastali.

Le ipotesi di revisione degli estimi catastali

Anche se si volesse optare per un sistema di tassazione non di tipo personale e progressivo ma di tipo reale e proporzionale non sono certamente riproponibili gli schemi e le tecniche di valutazione delle basi imponibili utilizzati fino ad oggi.

In termini provocatori, considerato il gettito fiscale complessivo delle imposte dirette ed IMU oggi derivante dalla tassazione agricola, si potrebbe anche pensare ad una completa abolizione dell'imposizione diretta in agricoltura. Se le riforme "renziane", di ridimensionamento dell'imposizione immobiliare sui terreni e la sospensione temporanea dell'IRPEF per il settore agricolo, hanno modesti effetti sul gettito fiscale per lo Stato, ma determinano l'esonero dalle imposte, per mancanza di base imponibile, di un elevato numero di contribuenti; la provocazione concretizzatasi in norma legislativa non convince e non dovrebbe essere auspicata sia per motivi etici che di perequazione fiscale, in un sistema che definisce le soglie di accesso a determinati servizi di *welfare* in base a fasce di reddito personale e familiare.

Non convince neppure l'ipotesi, ciclicamente ricorrente da oltre 30 anni, di abbandonare definitivamente le tariffe di RD e RA così come concepite per sostituirle con un sistema di tassazione di patrimoniale di tipo reale che abbia come base imponibile il valore di mercato ed un'imposta ad esso proporzionale, ossia un imposta per struttura impositiva simile all'IMU con aliquote più contenute. Se si osserva la realtà attuale e le decisioni di agevolare per l'IMU, le figure professionali del CD e dell'IAP con coefficienti differenziati dell'IMU prima (2015) ed esenzione totale poi (2016) nei territori non montani, questi rimarrebbero gli unici lavoratori autonomi, anzi l'unica categoria di attivi che è totalmente esentata dalla tassazione sul reddito da lavoro. Anche tale ipotesi nel contesto attuale non sembra percorribile per gli stessi motivi in precedenza richiamati.

Altre ipotesi hanno prefigurato di abbandonare definitivamente le tariffe di RD e RA così come concepite per sostituirle con un sistema di tassazione di tipo personale a bilancio, anche semplificato, con opportuni adeguamenti.

In ogni caso rimane la necessità di distinguere tra tassazione dei redditi di natura fondiaria e tassazione dei redditi di impresa agricola in quanto le due entità sono oggi nettamente distinte.

Per quanto concerne la tassazione dei redditi di natura fondiaria il passaggio ad un catasto dei valori permetterebbe di definire sistemi semplificati di tassazione sulla base di aliquote proporzionali definite sul valore patrimoniale, in relazione al saggio di redditività del capitale fondiario. Anche se la realtà territoriale italiana si presenta particolarmente articolata, la liberalizzazione dei canoni di affitto per i terreni agricoli nel 2001 e i provvedimenti che dopo il 2006 hanno incentivato l'emersione dei reali importi di compravendita dei terreni possono garantire elementi di informazione adeguati allo scopo.

La “*perequazione fondiaria*”, nell’ottica di un sistema fiscale che si sta orientando per la tassazione dei patrimoni su sistemi reali proporzionali a gettito certo piuttosto che personali progressivi a gettito incerto, potrebbe oggi essere raggiunta per i terreni con un imposta unica per tutti i contribuenti, con opportuni livelli di esenzione o riduzione, in relazione alle condizioni di marginalità e dei vincoli territoriali, deducibile solo per le imprese agricole che utilizzano il capitale fondiario come bene strumentale per l’esercizio della propria attività imprenditoriale assoggettate ad una tassazione a bilancio

Se si osserva la struttura del gettito delle imposte dirette derivanti dal settore agricolo in relazione all’effettivo numero delle imprese agricole, che operano sul territorio in forma professionale, si possono prefigurare forme di tassazione delle imprese agricole di tipo personale a bilancio, per le aziende con volume di affari sopra una determinata soglia, e forme di tassazione semplificate per le altre come già esistono per altri settori produttivi.

Come è stato introdotto per i professionisti, artigiani e commercianti il “regime forfettario o dei minimi”, che era stato delineato nel 2015 e ulteriormente definito con la legge di stabilità 2016, nulla vieta che tale tipo di regime possa essere introdotto con le stesse soglie di fatturato anche per gli imprenditori agricoli ma con criteri ed aliquote presuntive di reddito da definire in forma differenziata sia in relazione al fatturato delle attività principali e connesse come, definite dal D. Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, che alle caratteristiche dei territori (montani e svantaggiati) dove viene svolta l’attività produttiva.

Volendo prendere come riferimento o soglia discriminante, il volume di affari definito per l’attuale “regime forfettario o dei minimi”, di tale tipo di regime semplificato potrebbero avvalersi i 271.000 contribuenti del settore agricolo che nel 2013 hanno dichiarato un volume di affari inferiore o pari a 30.000 euro. Il passaggio per questo tipo di imprese ad una tassazione semplificata a bilancio non

può essere visto come un ulteriore aggravio di costi in quanto comunque assoggettate ed obbligate agli adempimenti IVA.

La restante parte del mondo produttivo, circa 188.000 aziende, che rimarrebbero escluse dalla notevole semplificazione amministrativa e contabile di una tassazione forfettaria basata su un imponibile pari ad una percentuale del volume di affari, sarebbe assoggettata alla tassazione a bilancio come tutte le altre imprese senza appesantire in maniera significativa né gli uffici fiscali, deputati all'accertamento della veridicità delle dichiarazioni, né gli imprenditori agricoli che per organizzazione, complessità dei processi produttivi e volume di affari sono oggi comparabili con gli altri settori produttivi.

La obbligatorietà della tassazione a bilancio garantirebbe inoltre il superamento di forme di esenzione indiretta dalle imposte del lavoro autonomo in agricoltura e l'emersione del lavoro sommerso in agricoltura che nelle aziende intensive, strutturate sia in forma di ditta individuale che in forma societaria, è incentivato dalla possibilità di assolvere l'imposta sulla base di imponibili non riconducibili all'effettiva struttura e rapporto ricavi-costi.

Bibliografia

Abbozzo P. (1984), *Fiscalità e Catasto*, in *Atti del XX Convegno di Studi SIDEA*, Trento.

Agenzia Entrate Territorio, *Valori Agricoli Medi 2015 provincia di Siena*.

Coletta A, Ribaudò F., Venzi L. (1993), *Fiscalità e Catasto Terreni*, in *Atti XXXVIII Incontro studi Ce.S.E.T.*

Colombo G. (2003), *Catasto terreni: Struttura attuale, principale normativa e problemi di utilizzazione*, in Seroglia G. (a cura di), *La revisione del catasto terreni*, INEA, Roma.

Cristofaro A. (2003), *Catasto e agricoltura: un confronto tra l'Italia e i principali paesi europei*, in Seroglia G. (a cura di), *La revisione del catasto terreni*, INEA, Roma.

DI 91/2014 G.U. n. 144 del 24/06/2014 ; DL n. 4 del 24/01/2015 - G.U. n. 19 del 24/01/2015.

Damiani M. (2014), *IMU: il pasticcio dei terreni agricoli*, *IPSOA Quotidiano*, 10/12/2014.

Guerrieri G. (2003), *Considerazioni sulle proposte di accertamento fiscale dei redditi agrari*, in Seroglia G. (a cura di), *La revisione del catasto terreni*, INEA, Roma.

INEA, *Annuario dell'Agricoltura Italiana, Anni 2003 – 2014*.

INEA (1956), *La distribuzione della Proprietà Fondiaria in Italia*, a cura di G. Medici, Edizioni Italiane Roma.

Lechi F., Segale A. (1993), *Problemi attuali di imposizione fiscale e di valutazione delle tariffe d'estimo nel Catasto terreni*, *Genio Rurale*, 11.

Ministero dell'Economia e delle Finanze (2013), *Statistiche dichiarazioni IVA anno 2013*.

Medici G. (1948), *Principi di Estimo*, Calderini Bologna.

Micheli I. (1989), *Trattato di Estimo*, Edagricole Bologna.

Nuovo Catasto terreni – Tariffe RD e RA - Provincia di Perugia - GU n. 333 del 04/12/1984.

Nuovo Catasto terreni – Tariffe RD e RA - Provincia di Siena - GU n. 274 del 04/10/1984.

Nichetti B. (2012), IMU, imposizione catastale e principio di capacità contributiva, *Agricoltura – Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti 6/2012*, 2012, Ipsoa, Milano.

Pierrri A. (2011), *Fiscalità ed impresa agro energetica, Agrireregionieuropa*, 7

Pierrri A. (2015), *La riforma del catasto si dimentica dei terreni, Agrireregionieuropa*, 40.

Regione Umbria, *Quadro di insieme dei valori agricoli per tipo di coltura dei terreni compresi nelle singole regioni agrarie della provincia di Perugia e Terni validi per l'anno solare 2015* – BUR Sup. Ordinario n. 6 del 28/01/2015.

Serpieri A. (1929), *Guida a ricerche di economia agraria*, Libreria internazionale

Serpieri A. (1942), *L'azienda agraria*, Barbera, Firenze

4.2 La revisione del 1988: un'occasione mancata*

Il Catasto: la storia

La ricerca di argomentazioni, che consentono di risalire alla determinazione del reddito medio o normale in luogo del reddito effettivo ottenuto dal contribuente, risponde alla esigenza di sopperire alla mancanza di informazioni trasparenti e solide. Siffatte presunzioni di reddito conservano una loro validità anche se, per la determinazione del reddito normale, diventa rilevante la scelta del metodo da seguire: le possibili soluzioni sono infatti molteplici ed il risultato diventa funzione delle procedure di aggiornamento con cui si valutano e calcolano i redditi.

Ma il ricorso al concetto di reddito medio³⁹, per la determinazione della base imponibile, ha trovato esplicita applicazione nel nostro sistema catastale⁴⁰.

* Autore: Simonetta Botarelli, Università degli Studi di Siena

³⁹L'espressione 'reddito medio' in termini di *reddito normale* può assumere significati molto differenti. Leccisotti (1989) ha precisato come già Steve (1975, p. 78), , avesse evidenziato siffatte diversità. Con tale definizione si può infatti intendere "...un reddito medio tra una serie di redditi effettivi di cespiti e contribuenti

Il concetto di reddito medio ordinario, dove per *medio* si intende far riferimento ad un periodo abbastanza lungo di tempo ed alla continuità, cioè alla capacità di rinnovarsi annualmente nelle stesse proporzioni, mentre con *ordinario* ci si riferisce ad un reddito convenzionale determinato mediante tariffe di estimo riferite a ciascun tipo di coltura (qualità) e livello di produttività (classe) che ogni individuo, con impegno medio, può conseguire dalla coltivazione di terreni⁴¹, costituisce il fondamento delle tariffe di estimo stabilite, appunto, per qualità e classe di terreno secondo la normativa catastale vigente.

Redditi medi ordinari che hanno, però, determinato nel tempo una profonda divergenza tra i valori della rendita catastale e i valori di mercato, e ciò, come vedremo, non solo per la inadeguatezza dei coefficienti di rivalutazione utilizzati per compensare perdite di valore, ma anche per l'anacronismo delle rendite iniziali a causa delle profonde trasformazioni avvenute nelle coltivazioni dei fondi.

La scelta tra tassare il reddito effettivo o tassare il reddito normale ha visto un preciso e costante riferimento al reddito normale già nella costituzione del Catasto Milanese dell'inizio del secolo XVIII⁴². È la legge del 1886 che promuove un catasto geometrico particellare⁴³, con una struttura così complessa che nei fatti

diversi; .un reddito medio tra redditi effettivi dello stesso contribuente in una serie di anni successivi; .un reddito effettivo o reddito medio (in uno qualunque dei sensi precedenti) che rimanga fisso per una serie più o meno lunga di periodi fiscali”.

⁴⁰Leccisotti (1989 p.10), , fa esplicito riferimento al Catasto come esempio di determinazione del reddito tale da inglobare tutte e tre le definizioni di *reddito normale* individuate da Steve (1975); vale a dire il riferimento ad “un reddito conseguito in media nei tre anni precedenti a quello di determinazione della tariffa di estimo su terreni aventi determinate caratteristiche concernenti la coltura e le fertilità”.

Il procedimento di determinazione del reddito ha implicito il riferimento al concetto di reddito tipico oltre che a caratteristiche quali la regolarità e la riproducibilità.

⁴¹ Per una analisi puntuale di tali aspetti si veda Fausto (1989). Cosciani (1983) precisa come il concetto di ordinarietà del reddito implichi anche e contemporaneamente quello di media. Con *ordinarietà* dice (p. 675 ss), si fa riferimento ad un sistema di conduzione di una impresa in un certo momento rispetto a tutte le altre, mentre il concetto di *media* riguarda la stessa impresa proiettata debitamente nel tempo. Anche qui il concetto è di media, ma non più come aspetto qualitativo bensì quantitativo e cronologico, riferentesi a diversi valori di un periodo di tempo sufficientemente lungo per comprendere un ciclo produttivo. L'integrazione del concetto di ordinarietà con quello di media risulta naturale quando si pensa che l'analisi è rivolta ad aspetti diversi dello stesso fenomeno: l'uno relativo allo spazio e l'altro al tempo.

⁴² Per una analisi storica e della genesi del catasto si veda Zangheri (1973 e 1980). Colombo (2000 p. 11), sottolinea come in “Italia, prima dell'Unità, esistevano ben 22 diversi catasti: uno per ogni compartimento in cui si divideva, a quel tempo, il territorio nazionale. Alcuni datavano dal 1500, come quello della Garfagnana; altri, come quello Lombardo-Veneto e della Toscana risalivano invece agli anni immediatamente precedenti l'unificazione nazionale...”.”Sta di fatto che la grande eterogeneità dei vari catasti costituiva un serio ostacolo alla necessaria e impellente opera di riordino delle finanze da parte del nascente Stato italiano...”.

⁴³ Colombo (2000 p. 11), “ il catasto fondiario di cui alla legge istitutiva 3682/1886 è stato oggetto di ripetute revisioni – nel 1923, nel 1939, nel 1979 e nel 1990 – che ne hanno, talune più, altre meno, modificato la fisionomia. A parte la revisione generale del 1939 che ha effettivamente introdotto innovazioni sostanziali

determina la realizzazione del Nuovo Catasto Fondiario⁴⁴ italiano, ma solo dal 1962. Al Catasto Fondiario si è, però, arrivati dopo alcune revisioni che hanno anche introdotto elementi innovativi di importanza non marginale, di cui vogliamo dare cenno.

La prima revisione avvenuta nel 1923 ha avuto come ambito di novità quello esclusivamente riconducibile all'aggiornamento delle tariffe e dell'epoca censuaria di riferimento (1904-1913)⁴⁵. Ma è la revisione generale del 1939⁴⁶ ad innovare profondamente introducendo, da un lato, il riferimento nelle procedure estimative non più alle particelle tipo, ma ad aziende ordinarie⁴⁷ e, dall'altro, la distinzione nel reddito imponibile tra reddito dominicale e reddito agrario⁴⁸. Revisione, questa, in cui viene a mutare anche l'epoca censuaria di riferimento che diventa il triennio 1937-39.

Per molti anni non viene più posta alcuna attenzione alla revisione degli estimi e, per non rinunciare a quote non trascurabili di gettito, si preferisce ricorrere all'applicazione di coefficienti maggiorativi ai redditi dominicali ed agrari definiti nell'ormai lontano 1937-39. “i redditi da terreni sono quelli espressi in lire 1937-39 rivalutati per un coefficiente uniforme riveduto annualmente...e nessun coefficiente unico è in grado di riportare i redditi '37-'39 ai livelli monetari attuali.... Le tecniche produttive sono profondamente mutate, gli stessi metodi di coltivazione giudicati allora ordinari sono modificati. Molti terreni hanno cambiato coltura, senza dar luogo a riqualificazione o riclassamento del terreno. In tal modo i redditi catastali sono valori fittizi, di scarso significato ai fini dell'imposta”⁴⁹.

C'è inoltre da dire che un coefficiente unico di rivalutazione biennale per ogni tipo di coltura e di area geografica ha prodotto effetti distorsivi nel tempo e nello

nella struttura del catasto terreni e nelle modalità di calcolo delle tariffe, tutte le altre revisioni si sono limitate a spostamenti dell'epoca censuaria e all'aggiornamento delle tariffe di R.D. e di R.A., senza modificare, cioè confermando, l'intero quadro di qualificazione e classificazione delle particelle” (*ibidem*, p. 13).

⁴⁴ Guerrieri (2003 p. 23) sottolinea come il Catasto Fondiario doveva rispondere, rispetto alla situazione socio economica dell'epoca, a due aspetti puntuali: quello *civile* e quello *fiscale*. L'aspetto *civile* avrebbe dovuto rispondere alle esigenze di determinazione della consistenza delle singole proprietà e dei relativi mutamenti. L'aspetto *fiscale* avrebbe dovuto sopperire alla necessità di norme per determinare ed applicare le imposte ad ogni singola proprietà sulla base del Reddito Imponibile Dominicale (con riferimento al Reddito Fondiario) e del Reddito Imponibile Agrario (vale a dire il Reddito di Esercizio), al quale si aggiungeva la quota di “lavoro intellettuale” riferita al solo lavoro direttivo.

⁴⁵ Colombo (2000 p. 12)

⁴⁶ L. 29/06/1939, n. 976.

⁴⁷ Dette di “studio”. Cfr. Colombo (2000 p. 12).

⁴⁸ I cui imponibili risultavano così catastalmente determinati. Ribaudò (1995 p. 19)

Fausto (1989) precisa come l'estensione nel 1939 del metodo catastale ai redditi agrari costituisca una conferma della scelta di tassare i redditi normali e non quelli effettivi.

⁴⁹ Cosciani (1984), p. 43 ss.

spazio ed ha mantenuto sufficientemente costante la quota di reddito rilevante a fini fiscali manifestando in un qualche modo la non ingerenza della politica tributaria rispetto ai problemi del settore⁵⁰.

Solo nel 1979⁵¹ si avvia la revisione degli estimi, con una nuova epoca censuaria riferita al biennio 1978-79. Nei fatti la revisione viene portata a termine solo alla fine del 1983⁵² con decreto entrato in vigore nel 1985. Ma successivi provvedimenti fanno slittare l'entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo al 1988. E come era successo in passato la revisione degli estimi non viene preceduta dalla revisione globale della qualificazione, classificazione e classamento⁵³.

Nel contempo l'entrata in vigore della riforma tributaria, pur segnando il passaggio da una imposizione *reale* ad una di tipo *personale*, ha continuato a disegnare per gli agricoltori una valutazione degli imponibili che trova nel catasto l'unico strumento di accertamento dei redditi fondiari. La riforma ha stabilito, però, che le tariffe di estimo catastale, alla base della determinazione dei redditi da terreni, siano disciplinate in modo tale da assicurare con le migliori modalità possibili l'aderenza ai redditi effettivi. Nei fatti "l'aderenza dei redditi catastali a quelli effettivi costituisce un vero rompicapo laddove si rifletta che i redditi catastali sono, per definizione, medi, ordinari, continuativi mentre quelli effettivi sono individuali e variabili"⁵⁴. Ma ai fini del calcolo delle imposte dirette nate dalla riforma continuano ad esistere i vecchi estimi catastali, moltiplicati per un coefficiente unico nazionale variato biennialmente. E tutto ciò fino al 1988!

Se, quindi, al catasto (in particolare, agli estimi utilizzati) è imputabile la non rispondenza allo stato delle colture e del loro reddito effettivo⁵⁵, nel senso che risulta prevalente il carattere statico del metodo, allora si dovrebbe procedere alla correzione di tutto ciò con aggiornamenti pensati in modo tale da indurre una

⁵⁰ Su tali aspetti si veda Annuario Inea (1981).

⁵¹ D.M. 13/12/1979.

⁵² Quando la Commissione Censuaria Centrale approva l'ammontare delle tariffe di ogni singolo comune e sezione censuaria.

⁵³ Ribaudò (1995 p. 21). Le maggiori perplessità sono state sollevate per l'applicazione delle nuove tariffe di estimo ad una situazione catastale profondamente lontana dalla realtà. Lo scollamento dalla realtà era peraltro attribuibile a problematiche di diversa fattispecie: la differenziazione dei contesti produttivi pur nell'ambito di singole zone agricole imputabile al diverso rapporto tra colture ed allevamenti e alla presenza di aziende zootecniche; la diversa composizione degli investimenti che si stava affermando a fronte della tendenza sempre più forte ad ampliare il parco macchine; ma anche la diversa composizione delle Commissioni (distrettuali, comunali e centrale), le scarse informazioni messe a loro disposizione ed i ristretti tempi imposti dalle scadenze ministeriali.

⁵⁴ Si veda Ribaudò (1995 p. 19) che al riguardo sottolinea come probabilmente il legislatore delegato abbia inteso il termine *effettivo* nel senso di *frequentemente aggiornato*.

⁵⁵ Peraltro le nuove tariffe di estimo in vigore dal 1988 sono determinate lasciando immutato il sistema delle colture presenti nel catasto anche se non rispondenti alla situazione effettiva.

maggiore aderenza tra reddito imponibile e reddito effettivo⁵⁶. In effetti in agricoltura il reddito catastale, cioè un reddito supposto sulla base della consuetudine, è molto esteso e trova giustificazione anche nel fatto che un eventuale metodo alternativo (attuabile attraverso la autodenuncia dei contribuenti) produrrebbe consistenti problemi relativi alle modalità di controllo. E proprio nella fase del controllo fatalmente si paleserebbe la necessità di conoscere tutta una serie di dati tecnici che sono proprio insiti nel catasto⁵⁷.

“La ricerca del reddito medio ordinario è il solo obiettivo a cui si può ragionevolmente mirare in un campo in cui l'accertamento tributario è di per sé più costoso o difficile”⁵⁸. Il catasto si configura come l'unico elemento funzionale alla tassazione dei redditi da terreni: anche da un punto di vista teorico soddisfa il riconoscimento di opportunità e convenienza sotto il profilo equitativo all'interno del sistema di imposizione personale e progressivo del reddito⁵⁹.

Si è detto che, in termini generali, gli scostamenti del reddito effettivo di un certo terreno dal reddito convenzionale costituiscono sicuramente un premio per quei terreni il cui rendimento risulta più elevato di quello teorico ed una sanzione per quelli il cui reddito risulta inferiore⁶⁰: proposizione questa che deve però subire un consistente ridimensionamento nel momento in cui si concorda con l'idea di revisione del catasto connotato da caratteri di *flessibilità*.

Flessibilità che, seppur auspicata dai più, per colmare almeno parte della divergenza esistente con i valori reali del reddito⁶¹, può condurre a modificare l'elaborazione concettuale del catasto quale incentivo⁶² a favore di una manifestazione ben più banale di forfait. Infatti, la eventuale revisione con carattere di annualità tende a ridimensionare consistentemente *l'incentivo*⁶³ in

⁵⁶ Su tali tematiche cfr. Ministero delle Finanze (1981).

⁵⁷ Fausto (1989).

⁵⁸ Fausto (1989 p. 23)

⁵⁹ La maggior parte degli studiosi ha confermato l'opportunità di mantenere il catasto quale strumento di valutazione dell'imponibile fondiario ed ha reiterato la necessità della semplificazione del suo impianto ai fini di una migliore e più agevole conservazione e rispondenza alla realtà. Si veda, al riguardo, Ribauda (1995), p.21 ss.

⁶⁰ Cosciani (1983), p. 670 ss.

⁶¹ Cosciani (1964), p. 186

⁶² Il sistema catastale può costituire uno stimolo efficiente e perequato nei confronti del settore agricolo che, rispetto agli altri, si configura come un settore particolarmente depresso. Cosciani (1983), al proposito, sostiene che questo è un buon motivo per il mantenimento del catasto unitamente al fatto che l'accertamento analitico nei confronti di una miriade di produttori agricoli risulterebbe impossibile e condurrebbe con facilità a regimi forfettari che non apparirebbero diversi da un sistema catastale peggiorato (p. 971).

⁶³ La logica che aveva ispirato la costruzione del sistema catastale si fondava su un principio di incentivazione dei produttori agricoli che riuscivano ad ottenere (ad es., con una più efficiente combinazione di risorse) un reddito più elevato di quello medio imponibile. Un tale meccanismo può funzionare se viene mantenuto valido per un tempo sufficientemente lungo e nell'ipotesi di prezzi stabili e di assenza di innovazioni tecnologiche.

quanto non si viene più a premiare una produzione superiore alla media in funzione del fatto che in ciascun anno è rivedibile l'aggiornamento sulla base dei nuovi prezzi.

Nonostante siano state avanzate critiche anche severe, buona parte degli studiosi ha continuato a sostenere l'opportunità di mantenere il catasto quale strumento di valutazione dell'imponibile fondiario, insistendo sulla semplificazione del suo impianto per una più agevole rispondenza alla realtà sia di fatto che di diritto⁶⁴.

Il Catasto: la terza revisione degli estimi

Riguardo al problema se tassare il reddito effettivo o il reddito normale, tralasciando la discussione sulla preferibilità teorica tra una forma di tassazione e l'altra, si deve sottolineare che per il caso dei terreni si è sempre fatto riferimento al concetto di reddito normale.

Abbiamo detto che il reddito normale è un reddito medio che deriva da una serie di redditi effettivi di cespiti e contribuenti diversi, in anni diversi, che rimane fisso per il periodo fiscale prestabilito. È chiaro che in questo modo il reddito non risente della variabilità delle condizioni metereologiche ed atmosferiche, evita altresì l'accertamento individuale su un numero molto elevato di piccoli agricoltori a cui si dovrebbe richiedere la tenuta di una contabilità analitica e sui quali l'accertamento induttivo potrebbe produrre anche arbitrii⁶⁵, ma soprattutto premia la diligenza dell'agricoltore che riesce ad ottenere risultati al di sopra della media penalizzando quanti non si curano della produzione agricola avendo interessi e redditi in altre fonti.

Ovviamente la validità di quanto sottolineato è legata però alla consistenza di un reddito normale che non perda i riferimenti ai redditi effettivi⁶⁶. D'altro canto abbiamo visto che *“nella lettera e nello spirito della legge-delega 825/1971 il sistema catastale doveva servire esclusivamente come surrogato della determinazione di un reddito effettivo; l'art 2 espressamente prevedeva la ‘determinazione dei redditi dominicali dei terreni, dei redditi agrari e dei redditi di fabbricati sulla base di tariffe di estimo catastale disciplinate in modo da*

⁶⁴ Si veda Ribaudò (1995). L'autore sottolinea che, tenendo conto delle esigenze del legislatore e della normativa approvata, diventa compito degli studiosi verificare se: a) i redditi fondiari (dichiarati dai titolari di diritti su aziende agrarie) sono proporzionati alla loro capacità contributiva e se risultano perequati; b) il sistema di accertamento degli imponibili non permetta elusioni e/o evasioni fiscali.

E, tanto più, tali verifiche rivestono particolare importanza a fini fiscali se successive alla entrata in vigore di nuove tariffe di estimo. (p. 21).

⁶⁵ Si veda Reviglio (1982), p. 80.

⁶⁶ Lo stesso Reviglio sottolinea come una indagine campionaria svolta dalla CEE abbia evidenziato come la non aderenza a tali valori conduca ad un sistema di tassazione incoerente che non tiene conto delle modifiche intervenute nei modi e tipi di colture e delle estrema variabilità nella redditività delle aziende agricole. Cfr. Reviglio, (1982) p. 81.

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'. Tuttavia la stessa legge-delega non chiarì se la dizione 'reddito effettivo' dovesse intendersi qualcosa di simile a quanto definito come reddito d'impresa per gli altri settori di attività economica; i decreti delegati si limitarono a riprodurre per il reddito agrario la precedente dizione che lo qualificava come costituito 'dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale di esercizio ed al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso'(DPR 597/1973 art. 29). Si confermava così l'esclusione, da ogni forma di imposizione, del reddito imputabile al lavoro autonomo svolto dal conduttore del fondo (proprietario o affittuario che fosse)"⁶⁷.

Sappiamo che poi le cose sono andate in modo diverso: le basi imponibili sono state calcolate, ai fini di tutte le imposte dirette, con i soliti estimi catastali rivalutati in base ad un coefficiente unico nazionale, modificato ogni due anni.

Tutto ciò fino al 1988, anno in cui entrano in vigore le nuove tariffe di estimo. Tariffe che, però, lasciavano intatto il sistema delle colture, contemplate nel catasto, ormai non più rispondente alla situazione effettiva. Le nuove tariffe si limitano sostanzialmente a rivedere la struttura di costi e ricavi, per particella e comune censuario, sulla base dei valori medi del biennio 1978-79, modificando soprattutto la valutazione del reddito agrario⁶⁸.

È innegabile che nel settore agricolo il sistema di tassazione del reddito su base catastale unitamente ai valori in vigore per i parametri catastali conducano ad una rilevante erosione della base imponibile, a cui dovremmo anche considerare l'aggiunta di possibili comportamenti evasivi.

Come osserva Reviglio⁶⁹ queste semplici considerazioni non possono, però, costituire una giustificazione immediata all'aumento della imposizione e al passaggio all'imposizione del reddito effettivo: infatti il sistema tributario risponde non solo ad obiettivi di gettito, ma anche a scelte di politica economica volte al sostegno di particolari settori di attività economica. Né si può dimenticare che, oltre agli aspetti fiscali, il sistema catastale risponde ad importanti finalità di tipo civilistico, assumendo un ruolo di tutto rilievo come strumento di conoscenza dell'assetto del territorio.

Ovviamente quanto sin qui detto deve essere riconsiderato alla luce delle modalità con cui nei fatti si presenta il mondo agricolo: non si può infatti prescindere dalla valutazione degli effetti della revisione delle tariffe di estimo senza tener conto di quella che realmente è la struttura del settore.

⁶⁷ Cristofaro (2012), p. 3.

⁶⁸ Botarelli (1990), Cristofaro (2012).

⁶⁹ Reviglio (1982), p. 80 e ss.

Un primo dato che ci consente di prendere atto delle divergenze rilevabili nella composizione di tale universo⁷⁰ è quello relativo, da un lato, alla produzione e, dall'altro, al reddito. Quindi una duplice caratterizzazione del settore con riferimento alla sua composizione e al vantaggio relativo che ciascuna delle sue componenti ha tratto dalla applicazione degli estimi catastali.

È stato osservato come “la prevalenza del prelievo tributario da terreni provenga da contribuenti persone fisiche al cui interno sono individuabili due diverse componenti: *l'una* rappresentata da coloro che svolgono prevalentemente attività agricola con caratteristiche peculiari circa l'età (piuttosto elevata) ed il reddito (la cui distribuzione è spostata verso classi inferiori); *l'altra* costituita da contribuenti che pur possedendo un reddito da terreni hanno prioritari interessi economici in altri settori (tale gruppo rappresenta i $\frac{3}{4}$ dei contribuenti con redditi da terreni e reddito medio consistente) la quota più rilevante di prelievo tributario è riconducibile a contribuenti che non possono essere considerati veri e propri imprenditori agricoli ...”⁷¹. Stante ciò l'applicazione del sistema catastale in modo del tutto rigido risulta senza senso se si eccettua l'effetto di pura semplificazione di carattere amministrativo.

Ecco allora come da tali considerazioni possa discendere la giustificazione alla coesistenza dei due concetti di reddito effettivo e di reddito normale⁷².

Non dobbiamo dimenticare quale cospicuo risparmio di imposta possa derivare al generico contribuente dal considerare come base imponibile il reddito normale anziché il reddito effettivo. Alcuni confronti proposti⁷³ hanno mostrato come prendendo in considerazione il valore medio dei redditi dominicali ed agrari, considerati unitariamente, a fronte dei redditi percepiti dai lavoratori autonomi in agricoltura si evidenzia un divario del tutto paradossale tra i due termini rappresentativi del reddito effettivo e del reddito normale: se i dati della Banca d'Italia forniscono indicazione di un valore medio, nel 1986, del reddito da lavoro autonomo superiore ai 12 milioni di Lire, il valore medio dei redditi dominicale ed

⁷⁰ Si veda l'analisi di Botarelli (1990), p. 5 e ss.

⁷¹ ...” ma che anzi sono spesso soggetti estranei al settore in quanto esercitanti la loro attività principale in un settore diverso da quello agricolo”.

La stessa dinamica dell'imposta sul reddito (IRPEF) attribuibile al settore agricolo sembra solo in parte dipendere dall'andamento dei redditi agricoli in quanto condizionata sia dal reddito complessivo dei contribuenti sia da contribuenti che hanno relazioni del tutto marginali con il settore agricolo. Cfr. Botarelli (1990), p. 6 e ss.

⁷² Da ricordare come si stia andando verso un cambiamento dell'approccio alla tassazione dei redditi fondiari con il passaggio tendenzialmente alla tassazione del reddito effettivo: a partire dal 1990 infatti le società di capitali, gli enti commerciali e le cooperative determineranno il reddito delle attività agricole e di allevamento secondo i risultati del conto profitti e perdite (DL n.90/1990). Rimarrà invece prerogativa degli imprenditori agricoli individuali, delle società di persone e degli enti non commerciali (nei limiti però posti dall'art. 51) il sistema di determinazione catastale del reddito.

⁷³ Botarelli (1990), p. 8.

agrario, considerati unitariamente e dichiarati per il 1985, risulta di solo alcune centinaia di migliaia di lire.

Ma la poca aderenza dei redditi catastali al reddito effettivo non avrebbe dovuto, almeno parzialmente, ridursi dopo l'applicazione dei nuovi redditi catastali? La revisione delle tariffe di estimo non sembra aver inciso in modo così determinante sul valore dichiarabile per tali redditi: le nuove tariffe di estimo, nell'intento di ridurre il divario con il reddito effettivo, avrebbero dovuto eliminare l'appiattimento determinato dai valori catastali, non più rappresentativi della realtà, oltre che dal coefficiente unico nazionale di rivalutazione catastale.

La revisione dei nuovi estimi dei terreni aveva previsto il periodo 1977-1979, quale riferimento per i prezzi da applicarsi a prodotti e mezzi di produzione; peraltro le nuove tariffe avrebbero dovuto contenere una maggiore capacità di riferimento ai redditi potenziali dei terreni in relazione anche alla diversità dei coefficienti a seconda delle provincie di appartenenza⁷⁴. Questo aspetto sembra aver più interessato la revisione dei redditi agrari che non quelli dominicali: i redditi dominicali sono rimasti pressoché costanti⁷⁵ così come è rimasta immutata la qualificazione, vale a dire la distinzione dei terreni secondo le colture. D'altro canto dobbiamo anche ricordare che un aumento delle tariffe di estimo non produce nessuna modifica per la produzione e ciò vale per la totalità delle persone che posseggono terreni e ne conseguono i relativi redditi per un qualsiasi motivo.

Una ulteriore considerazione sulla "pertinenza o congruità" del sistema catastale deriva da valutazioni effettuate⁷⁶ in termini di confronto tra soggetti cui è attribuibile la pressoché totale produzione lorda vendibile e soggetti cui è imputabile una quota consistente di imposte dirette: infatti, mentre i primi vengono ad essere rappresentati da un numero estremamente contenuto di "imprese" (sia società di persone che di capitali), i secondi sono descritti da un consistente numero di contribuenti individuali⁷⁷, ossia persone fisiche, che in modo del tutto marginale hanno connessioni con il settore agricolo e la sua produzione.

È scontato che, se quest'ultimo gruppo di contribuenti è così consistente, logicamente sorgano dei dubbi sulla "pertinenza" ed "adeguatezza" del sistema catastale: l'applicazione di un siffatto sistema ad un gruppo che ha poco a che fare con l'attività di produzione agricola produce un vantaggio in cui non è rintracciabile alcuna connessione con *l'incentivo alla produzione*. Inoltre il risparmio di imposta per questi contribuenti non risulta così trascurabile in

⁷⁴ Non va dimenticato che nel processo di revisione degli estimi anche la formazione ed il funzionamento delle Commissioni Censuarie hanno avuto un ruolo di rilievo in funzione del fatto che in molti casi si sono trovate a lavorare addirittura senza il supporto di elaborati tecnici o di studi aziendali.

⁷⁵ Il coefficiente nazionale virtuale è rimasto quasi uguale all'ultimo in vigore.

⁷⁶ Si veda Botarelli (1990), p. 9.

⁷⁷ Gruppo con qualità peculiari tutt'altro che omogenee.

funzione del fatto che una frazione, pur se contenuta, del loro reddito (che è complessivamente elevato) non muta nel tempo rimanendo, oltretutto, al di sotto dell'ipotizzato valore effettivo.

I nuovi redditi alla luce della revisione del 1988

Tutte le considerazioni sin qui fatte non possono naturalmente assumere significato assoluto se non vengono poste in relazione con le caratteristiche dei soggetti presenti in ambito agricolo: ed infatti i problemi relativi agli aspetti per così dire "oggettivi" appaiono più appropriati se rapportati alle caratteristiche dell'insieme dei contribuenti (i "soggetti") del settore agricolo.

È chiaro che solo l'analisi dei dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi, pubblicati dal Ministero delle Finanze, ci consente di definire puntualmente quali siano stati i risultati della revisione degli estimi.

In particolare il confronto tra i dati relativi ai redditi dichiarati per gli anni 1987 e 1988, cioè i redditi ante revisione e quelli che scaturiscono dalla applicazione dei nuovi estimi catastali, consente di avere conoscenza della nuova struttura dei redditi dominicali e dei redditi agrari.

Osservando intanto, in generale, quali contribuenti dichiaravano⁷⁸ di percepire redditi da terreni è facile notare come la maggior parte di essi appartenga alle classi di reddito complessivo più basse, mentre i valori medi dei redditi da terreni⁷⁹ risultano particolarmente modesti per qualsiasi classe di reddito e privi di variabilità dalla media dei redditi di specie, come si vede nella tabella n.4.2.1.

Tab. 4.2.1 - Distribuzione dei contribuenti con reddito da terreni - Anni 1987 e 1988 - Valori in lire

Anno	Numero contribuenti	Reddito medio da terreni	% contribuenti con reddito complessivo	
			fino a 6 milioni di lire	fino a 10 milioni di lire
1987	5.401.460	334.000	33,3	48,3
1988	5.460.000	370.000	28,7	50,9

Nell'insieme osservato sono compresi soggetti che a vario titolo dichiarano redditi da terreni: cioè, (a) contribuenti il cui reddito per la quasi totalità proviene dal settore di attività in cui prestano il loro lavoro e che, in forma ed entità del

⁷⁸ Ministero delle Finanze, Analisi delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche presentate nel...,(vari anni) ; Ministero delle Finanze, Analisi dei redditi delle persone fisiche suddivisi per categorie omogenee di contribuenti, (vari anni).

⁷⁹ Il riferimento è all'insieme dei redditi da terreni (Dominicale, Agrario, Allevamenti).

tutto marginale, evidenziano redditi da terreni a fronte di (b) soggetti che, invece, svolgono prevalentemente la loro attività in agricoltura⁸⁰.

La distribuzione di questi ultimi la si può vedere nella tabella n.4.2.2

Tab. 4.2.2 - Distribuzione dei contribuenti con attività prevalente nel settore agricolo - Anni 1987 e 1988 - Valori in lire

Anno	Numero contribuenti	% sui contribuenti totali	Reddito medio da terreni	% contribuenti con reddito complessivo	
				fino a 6 milioni di lire	fino a 10 milioni di lire
1987	996.080	18,4	822.000	71,3	89,5
1988	1.057.396	19,4	983.000	50,2	86,5

È immediata la considerazione sulla presenza assolutamente di rilievo dei “coltivatori diretti” nelle classi di reddito più basse (fino a 6 o 10 milioni); coltivatori che hanno un reddito medio di specie significativamente più elevato rispetto a tutti gli altri contribuenti con redditi da terreni e che, nei confronti di questi ultimi, non sono che il 18-19%. Ma all’interno del gruppo dei “coltivatori diretti”, cioè dei soggetti che hanno dichiarato la loro attività prevalente in agricoltura pur vantando redditi da lavoro dipendente e/o pensioni, dobbiamo distinguere i così detti “coltivatori diretti puri”, cioè coloro che dichiarano solo redditi da terreni il cui valore medio risulta ancor più elevato rispetto agli altri, come si vede nella tabella n.4.2.3.

Tab. 4.2.3 - Distribuzione dei contribuenti con solo redditi da terreni - Anni 1987 e 1988 - Valori in lire

Reddito complessivo	1987			1988		
	Numero	%	Reddito medio	Numero	%	Reddito medio
fino a 2 milioni di lire	121.698	82,8	911.000	122.049	77,0	946.000
fino a 6 milioni di lire	22.611	15,4	3.091.000	33.689	20,1	3.149.000
fino a 10 milioni di lire	1.983	1,3	7.442.000	3.421	2,0	7.483.000
Totale	147.021	100	1.406.000	167.573	100	1.650.000
% su Contribuenti con attività agricola prevalente		14,8			15,8	

⁸⁰ Art 7 DPR 599 del 29/9/1973.

Inoltre i “coltivatori diretti puri” costituiscono il 15-16% del totale dei “coltivatori diretti”.

In questo caso, pur a fronte di redditi medi di specie consistenti, appare ancora più accentuata la appartenenza alle classi di reddito complessivo più basse, addirittura alla prima delle classi.

Sulla specificità di queste componenti possiamo ancora osservare, nella tabella n.4.2.4 la diversa importanza che assumono le quote dei gruppi di contribuenti che dichiarano redditi da terreni a fronte della consistenza che invece assumono i redditi da loro posseduti.

Tab. 4.2.4 - Quota del numero e del reddito da terreni dei contribuenti con attività agricola prevalente - Anni 1987 e 1988

	1987		1988	
	Numero	Reddito	Numero	Reddito
Tutti	100	100	100	100
Attività Agricola prevalente	18,4	45,4	19,4	51,4
Con solo Reddito da Terreni	2,7	11,5	3,1	13,7

È il 18-19% dei contribuenti a possedere la metà dei redditi da terreni dichiarati. Ciò sta ancor più a significare che il gruppo che si dichiara con “attività agricola prevalente”⁸¹ è in realtà un gruppo numericamente contenuto ma che rileva come quota di redditi di specie all’interno di quella variegata categoria di contribuenti che a titolo molto diversificato possiede un qualche reddito derivante da terreni.

A queste considerazioni possiamo solo aggiungere un’altra relativa alle variazioni che i valori medi evidenziano nei due anni considerati: l’incremento⁸²

⁸¹ Tale gruppo, quando si passa a considerare la composizione del reddito da terreni e specificamente la componente reddito agrario, è rappresentato da tutti quei contribuenti che hanno chiesto deduzioni dal reddito agrario dichiarato a fini Ilor.

Tali deduzioni si applicano con il vincolo che il richiedente presti la propria opera e che tale prestazione abbia il requisito di occupazione prevalente rispetto ad altre eventuali attività.

Ai fini Ilor la deduzione è pari al 50% del reddito agrario stesso, con un minimo di 6 milioni ed un massimo di 12 milioni.

⁸² Incrementi nei valori medi dei redditi di specie che si evidenziano in tutti i gruppi di contribuenti qui osservati e che mostrano una dinamica più accentuata proprio tra coloro che hanno dichiarato la loro attività prevalente in agricoltura con incrementi che variano tra l’11 ed il 20%.

La variazione nel reddito complessivamente derivante dai terreni conferma la dinamica appena sottolineata, infatti la variazione tra il 1987 e il 1988 del reddito di specie per i contribuenti “coltivatori diretti puri” supera il 33% a fronte di una variazione del 27% dei redditi di specie detenuti da tutti coloro che svolgono “attività

tra il primo ed il secondo anno dimostra ovviamente l'effetto della revisione degli estimi catastali, ma ci consente solo qualche considerazione di carattere generale non avendo ancora precisa conoscenza della nuova struttura dei redditi dominicali e dei redditi agrari. D'altronde anche lo "scivolamento" delle frequenze verso le classi di reddito un po' più elevate (seppur rimanendo nell'ambito delle prime classi di reddito) riflette indubbiamente il processo di revisione degli estimi.

I redditi dominicali ed agrari dichiarati dai possessori di terreni per l'anno 1988⁸³ dovrebbero permetterci delle valutazioni più puntuali sulla incidenza che la revisione degli estimi ha indotto sui valori degli stessi, soprattutto in considerazione dell'adeguamento e avvicinamento dei nuovi valori catastali ai valori di mercato che la revisione avrebbe dovuto realizzare.

Nei fatti ci sono molte informazioni che non consentono comunque una esatta mappatura sia della situazione che della distribuzione dei redditi dominicali ed agrari (e, per alcuni aspetti, anche di quelli di allevamento⁸⁴).

Sui dati fiscali derivabili dalle dichiarazioni dei redditi dobbiamo, infatti, precisare che i valori degli imponibili non rappresentano l'intera massa dei redditi dominicali ed agrari in quanto non contengono informazioni su:

- a) redditi fondiari di ammontare inferiore a L.360.000 imputabili a soggetti che percepiscono soltanto tali redditi,
- b) redditi di terreni che non sono assoggettati ad imposta perché appartenenti ad enti pubblici,
- c) redditi non dichiarati perché esentati a causa di avversità naturali.

Ma le informazioni divergono dalla distribuzione effettiva dei suddetti redditi anche per un altro aspetto: infatti, la localizzazione dei terreni e delle aziende sul territorio è riconosciuta ed attribuita sulla base della residenza dei possessori⁸⁵.

Quest'ultimo aspetto può creare non pochi problemi quando si va ad osservare la ripartizione dell'imponibile per aree geografiche (regioni, ma ancor più provincie) e si cerca di capire quanto la revisione delle tariffe di estimo abbia modificato l'attribuzione e distribuzione del reddito di specie e, quindi, abbia tenuto conto di quelle che sono le diverse colture, l'intensità e le innovazioni nelle tecniche oltre alle caratteristiche oro-geografiche.

Proprio con riguardo alla distribuzione geografica dei dichiaranti se è plausibile che esista un ampio margine di aderenza alla realtà di coloro che effettivamente partecipano al ciclo produttivo e concorrono alla formazione del reddito e che,

agricola prevalente in agricoltura", mentre tra i contribuenti che hanno dichiarato anche un reddito da terreni la variazione del reddito di specie risulta solo del 12%.

⁸³ Primo anno in cui le dichiarazioni dei redditi (presentate nell'anno 1989) sono state predisposte sulla base dei risultati della ultima revisione degli estimi.

Si veda Ribaud (1995), p. 22 e ss.

⁸⁴ Ricordiamo che i redditi da allevamento con terra insufficiente sono fiscalmente considerati reddito agrario.

⁸⁵ La residenza dei contribuenti determina il luogo di imputazione dei redditi anche se questi sono prodotti in aziende agricole o territori di località diverse dalla residenza del dichiarante.

cioè, siano tutti residenti nelle regioni in cui esercitano la loro attività agricola, poco o nulla possiamo dire circa la collocazione geografica dei terreni da cui traggono un reddito tutti gli altri contribuenti. È infatti presumibile che tali terreni siano prevalentemente dislocati in luoghi diversi da quelli di residenza: a supporto di tale affermazione basta pensare ai terreni avuti in eredità oppure all'esodo rurale verso la città o al vasto fenomeno dell'emigrazione da Sud verso altri territori, che per molti anni ha caratterizzato il nostro paese. Tutti motivi che spingono a ritenere che sia stata prevalentemente mantenuta la proprietà dei terreni nei luoghi di origine a fronte della residenza in una località diversa.

Passiamo ora a considerare le variazioni dei redditi dominicali ed agrari, prima e dopo la revisione degli estimi. La struttura dei redditi dominicali è rappresentata nella tabella n.4.2.5.

Tab. 4.2.5 - Distribuzione dei redditi dominicali - Anni 1987 e 1988 –
Valori in migliaia di lire)

Anno Imposta		1987				
Reddito Dominicale						
		Numero	%	Reddito	%	Reddito medio
fino a 10 milioni		881.255	17,7	4.621	0,38	5,24
Totale		4.965.384	100	1.201.963	100	242,07
Anno Imposta		1988				
fino a 10 milioni		1.031.369	19,13	5.282	0,45	5,12
Totale		5.391.226	100	1.175.966	100	218,13

La tabella consente subito alcune valutazioni in termini di variazioni intervenute nei Redditi dominicali tra i due anni: il numero complessivo dei contribuenti con redditi di specie mostra un incremento dal 1987 al 1988, ma il reddito complessivamente dichiarato ed i valori medi di quest'ultimo mostrano

delle dinamiche che ci consentono subito di confermare quale sia stato l'effetto della revisione degli estimi.

In termini di Reddito dominicale i redditi complessivi di specie dichiarati non sono aumentati né lo è il relativo reddito medio. È immediatamente intuibile come la revisione degli estimi non abbia sostanzialmente modificato i valori di tali fattispecie reddituali rispetto al periodo precedente.

I dati relativi ai redditi agrari sono esposti nella tabella n.4.2.6

Tab. 4.2.6 - Distribuzione dei redditi agrari - Anni 1987 e 1988 - Valori in migliaia di lire

Anno Imposta		1987				
Reddito agrario						
		Numero	%	Reddito	%	Reddito medio
fino a 10 milioni		1.425.716	32,99	6.937	1,65	4,87
Totale		4.321.145	100	421.659	100	97,58
Anno Imposta		1988				
fino a 10 milioni		1.215.871	25,42	6.005	0,75	4,9
Totale		4.822.594	100	797.937	100	165,46

Le variazioni intervenute nei redditi agrari ci danno, invece, indicazioni diverse sull'effetto della revisione: il reddito medio di specie aumenta consistentemente rispetto all'anno precedente (+70%) così come il reddito complessivo dichiarato dai possessori di reddito agrario (+ 89%) a fronte di un incremento dei contribuenti in termini numerici di solo il + 12%. I contribuenti appartenenti alle classi di reddito più basse (nel caso, fino a 10 milioni) si riducono sia in termini numerici sia per ammontare di reddito complessivo: ma ciò sta a significare che più che di riduzione dovremmo parlare di "scivolamento" di una quota parte verso classi di reddito più elevate proprio ed anche per i nuovi valori degli estimi catastali.

Queste semplici osservazioni sulle variazioni intervenute nei redditi dominicali ed agrari ci riportano alle critiche ed osservazioni che la terza revisione degli estimi ha sollevato tra chi si è occupato, anche all'epoca, di siffatte problematiche.

Nei fatti, come era avvenuto in passato, anche questa revisione degli estimi non viene preceduta dalla (attesa) revisione generale delle classificazioni e dei classamenti. Si sarebbero così applicate nuove tariffe a situazioni catastali molto lontane dalla realtà, stante oltretutto la difficoltà di individuare 'aziende di riferimento' in presenza di una notevole differenziazione dei contesti di produzione nelle singole aree agricole.

Peraltro è stato anche mostrato⁸⁶ come i redditi del settore agricolo nei (circa) quaranta anni antecedenti la revisione paiono esser cresciuti in modo omogeneo nelle diverse regioni del paese: crescita che non pare compatibile con argomentazioni plausibili e che avvalora le ipotesi sulla effettuazione della revisione degli estimi legata all'applicazione di coefficienti moltiplicatori piuttosto che non alle risultanze di corretti studi aziendali.

Ci sono vari indizi derivabili dai dati dichiarati⁸⁷ al Ministero delle Finanze che legittimano tutte queste affermazioni: se osserviamo il reddito imputabile al capitale, cioè il RD, vediamo subito che il rapporto tra RD dichiarato per il 1988 e quello per il 1987 è 0,98 mentre il RA, cioè il reddito d'impresa, aumenta notevolmente tanto che il rapporto tra i due anni si attesta a 1,89. Quindi, a fronte di una riduzione del valore dei redditi dominicali dichiarati, si ha un aumento del reddito agrario dichiarato pari all'89%; tendenza questa che trova conferma nel rapporto tra i redditi medi di specie: il RD medio tra il 1988 ed il 1987 è pari a 0,90 mentre quello del RA medio è 1,70!

Ancora il rapporto medio tra le fattispecie reddituali RA e RD sottolinea la dinamica appena descritta: infatti il peso relativo dei RA sui RD passa da 0,35 nel 1987 a 0,68 nel 1988 con analoga variazione nel peso relativo registrato dai valori medi di specie.

D'altra parte è stato anche calcolato come "rispetto ai valori 1937/39 i RD sono cresciuti 245 volte ed i RA di 417 volte. Gli aumenti sono differenziati nelle singole regioni e tuttavia gli imponibili 1978/79 risultano fortemente correlati a quelli relativi al periodo 1937/39"⁸⁸.

E non bisogna dimenticare che la maggioranza dei dichiaranti è presente in agricoltura a tempo parziale quando due terzi di dichiaranti beneficia di un reddito

⁸⁶ Ribaudò (1995) p. 26

⁸⁷ Naturalmente non dobbiamo dimenticare la presenza di evasori che non denunciano i redditi fondiari loro afferenti, così come la possibile mancata denuncia di variazioni catastali relative a qualità e classe delle particelle. Ma, ancora, forme di elusione ed erosione fiscale derivano dall'eccessivo ricorso a pratiche, oltre i limiti di legge, di deducibilità di varie spese (contributi agricoli, contributi di bonifica, interessi passivi su mutui fondiari ed agrari)

⁸⁸ Ribaudò (1995), p. 31

da lavoro dipendente o pensione con le conseguenti considerazioni che ne derivano in termini di erosione dei redditi prodotti in agricoltura.

Conclusioni

Se l'attenzione è stata focalizzata sulle persone fisiche non dobbiamo dimenticare che queste costituiscono sì la stragrande maggioranza dei dichiaranti redditi da terreni, ma comunque non rappresentano i soggetti che detengono la maggior parte ed i maggiori valori di tali redditi.

All'epoca della terza revisione degli estimi ricordiamo che ancora vige la medesima modalità di determinazione dei redditi dominicali ed agrari sia per le persone fisiche che per le imprese, siano esse società di persone che di capitale.

I redditi normali nella configurazione di valori catastali costituiscono così la base imponibile per l'applicazione e calcolo delle imposte di una tra le più variegate compagini di soggetti passivi con indubbie conseguenze in termini di un ovvio e diverso vantaggio fiscale tra gli stessi.

I pochi dati a disposizione sulla presenza dei RD e RA nelle dichiarazioni di questi diversi soggetti⁸⁹ mettono però immediatamente in evidenza come tra i redditi prodotti in forma associata si realizzi la quasi totalità del reddito dominicale ed agrario dichiarato: quindi a fronte di soggetti numericamente poco rilevanti (meno dell'1%) si hanno valori reddituali tali da rappresentare addirittura il 95% dei RD ed il 98% dei RA.

È superfluo dire che i valori reddituali medi di specie di questi ultimi soggetti si caratterizzano con entità pari a circa 7-8 volte il RD medio delle persone fisiche e a circa 11-12 volte il RA nei due anni di riferimento.

E la dinamica nei redditi di specie complessivi e medi è esattamente coerente con quella osservata tra i soggetti numericamente più rappresentativi del mondo agricolo.

Ecco allora un ulteriore elemento di riflessione sulla difforme convenienza che uno stesso criterio di valutazione può produrre su soggetti con redditi della stessa specie ottenuti con tecniche e modalità organizzative diverse e soprattutto redditi della stessa specie che, in un caso, rappresentano un ammontare sufficientemente contenuto all'interno del reddito complessivo dichiarato mentre, nell'altro, costituiscono il risultato a cui è volta l'intera attività di impresa.

Ricordiamo come le nuove tariffe di estimo tendenti a ridurre il divario con il reddito effettivo avrebbero dovuto eliminare l'appiattimento determinato dai

⁸⁹ Non è stato possibile valutare il peso delle società di capitali (e degli enti) all'interno dei soggetti passivi dato che le dichiarazioni (mod. 760) delle società di capitali non contengono informazioni dettagliate sui redditi da terreni e sulla loro distribuzione tra RD e RA. Infatti in tali dichiarazioni i redditi da terreni risultano addirittura aggregati con gli altri redditi fondiari (fabbricati).

Quindi il nostro riferimento è al complesso dei soggetti che risultano dalle dichiarazioni delle persone fisiche (mod. 740 e mod. 101) e da quelle dei redditi prodotti in forma associata (mod. 750).

valori catastali, non più rappresentativo della realtà, e dal coefficiente unico nazionale. Le nuove tariffe avrebbero così contenuto una migliore capacità di riferimento ai redditi potenziali dei terreni avendo conto anche della diversità dei coefficienti a seconda delle aree di appartenenza.

Abbiamo visto come tali puntualizzazioni sembrano aver interessato più la revisione dei redditi agrari (il reddito d'impresa) che non quelli dominicali (redditi da capitale)⁹⁰: infatti questi ultimi sono rimasti sostanzialmente immutati così come, d'altro canto, è rimasta uguale la qualificazione, cioè la distinzione dei terreni secondo le colture.

Ecco allora che il successivo passaggio alla tassazione delle società secondo i criteri di reddito effettivo ha determinato il riconoscimento del reddito d'impresa tassabile in base a bilancio recuperando così parte degli effetti distorsivi riconosciuti solo sulla base della configurazione dell'impresa. Nei fatti, però, la determinazione del reddito (imponibile) su base catastale potrebbe implicare la violazione in alcune fattispecie dei criteri equitativi: in termini di equità orizzontale può apparire diverso il trattamento di soggetti che percepiscono redditi di "tipo agricolo" subiscono una pressione tributaria diversa rispetto a soggetti che pur svolgendo una attività del tutto analoga vedono assoggettati i relativi redditi in base alle risultanze di bilancio⁹¹.

Su questo punto andrebbero però approfonditi i riferimenti teorici dato che, se è vero che soggetti che esercitano la stessa attività subiscono un onere fiscale diverso in relazione al fatto che per alcuni il reddito imponibile viene determinato su base catastale e per altri in base al bilancio, spesso le modalità di ottenimento del reddito frequentemente celano forme organizzative diverse e vere e proprie dissimulazioni dei redditi di impresa sotto forma di redditi agrari.

Ma ancora le implicazioni possono risultare rilevanti se si approfondisce l'effetto della applicazione degli estimi catastali e della loro sostanziale immutabilità negli anni: non si possono in questo caso certo trascurare le critiche che sono state sollevate con riferimento alla distorsione implicita in termini di equità temporale che si viene a determinare in ragione sia della composizione che della variazione del reddito.

⁹⁰ La differenziazione che si era venuta a determinare nei coefficienti per area geografica e per tipo di reddito (dominicale od agrario) ha determinato così contributi diversificati per regione mentre i valori dei RD risultano così lievemente e mediamente più bassi.

⁹¹ Si veda Cristofaro (2012).

Su questo punto andrebbero approfonditi i riferimenti teorici dato che, se è vero che soggetti che esercitano la stessa attività subiscono un onere fiscale diverso in relazione al fatto che per alcuni il reddito imponibile viene determinato su base catastale e per altri in base al bilancio, le modalità di ottenimento del reddito molto spesso celano forme organizzative diverse e spesso vere e proprie dissimulazioni dei redditi di impresa sotto forma di redditi agrari.

Bibliografia

Botarelli S. (1990), *I nuovi estimi catastali: motivazioni ed effetti distributivi*, Quaderni del Dipartimento di Economia Politica, n. 106, Università di Siena.

Colombo G. (2003), Catasto terreni: Struttura attuale, principale normativa e problemi di utilizzazione, in Seroglia G. (a cura di), *La revisione del catasto terreni*, INEA, Roma.

Cosciani C. (1964), *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della Riforma Tributaria*, Giuffrè, Milano.

Cosciani C. (1983), *Scritti scelti di Finanza pubblica*, Cedam, Padova.

Cosciani C. (1984), I principi informatori della riforma tributaria nei lavori preparatori: validità e limiti nella situazione attuale, in Gerelli E., Valiani R., (a cura di) *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, Franco Angeli.

Cristofaro A. (1984), L'agricoltura nel sistema fiscale italiano, *Rivista di Economia Agraria*, 1.

Cristofaro A. (2012), Il prelievo tributario in agricoltura: da Vanoni a Calderoli, *QA- Rivista dell'Associazione Rossi Doria*, 3.

Fausto D. (1989), *L'imposizione sul reddito dei terreni*, Relazione al convegno "Reddito effettivo e reddito normale", Roma, 3-4 ottobre.

Guerrieri G. (2003), Considerazioni sulle proposte di accertamento fiscale dei redditi agrari, in Seroglia G. (a cura di), *La revisione del catasto terreni*, INEA, Roma.

INEA, *Annuario dell'Agricoltura Italiana*, Roma (vari anni).

Leccisotti M. (1989), *Reddito effettivo o reddito normale?* relazione al convegno "Reddito effettivo e reddito normale", Roma, 3-4 ottobre.

Ministero delle Finanze, *Rilevazione generale sullo stato dell'amministrazione del catasto e dei servizi tecnici erariali al 31/12/...*, Roma (vari anni).

Reviglio F. (1982), Agricoltura e Catasto, in *Economia & Lavoro*, 1.

Ribaudò F., (1995), Fisco ed agricoltura, in *Rivista di Economia Agraria*, 2.

Steve S. (1975), Luigi Einaudi ed il concetto di reddito imponibile, in *Commemorazione di Luigi Einaudi nel centenario della nascita (1874-1976)*, Fondazione L. Einaudi, Torino.

Zangheri R. (1973), I Catasti, in *Storia d'Italia, vol. V (I documenti)*, Einaudi, Torino.

Zangheri R. (1980), *Catasti e storia della proprietà terriera*, Einaudi, Torino.

5 Il federalismo defunto*

5.1 Alcune riflessioni sull'eliminazione dell'IRAP nel settore agricolo

Introduzione

La legge di stabilità del 2016 (Legge del 28 dicembre 2015 n.208) ha definitivamente eliminato l'IRAP agricola, dopo che già nel 2014 si era tentato di alleggerire il carico fiscale derivante da questo tributo attraverso una riduzione dell'aliquota d'imposta vigente, abbassata dall'1,9% all'1,7% (a partire dal periodo dall'anno d'imposta 2014). Se è indubbio che la soppressione dell'imposta riduca il carico fiscale in agricoltura, maggiore incertezza riguarda chi siano gli effettivi beneficiari.

La nuova normativa, infatti, non elimina del tutto l'IRAP ma solo la parte di essa relativa al valore della produzione realizzato nei limiti dell'art. 32 del TUIR.

Si tratta delle attività produttive di reddito agrario quali la coltivazione, allevamento e prima trasformazione dei prodotti agricoli⁹².

Pertanto continuano ancora ad essere soggette al tributo le attività che eccedono i limiti dell'art. 32 e quindi l'allevamento con terreno insufficiente a produrre un quarto dei mangimi necessari; la produzione di agro-energie oltre i limiti del reddito agrario; le attività di agriturismo e quelle connesse non comprese nel reddito agrario.

Obiettivo del presente lavoro è di fare chiarezza su quali siano effetti dell'eliminazione parziale dell'IRAP al fine di approfondire se e in che misura la nuova norma è in grado di differenziare ulteriormente il trattamento fiscale riservato agli operatori economici del settore agricolo.

* Autore: Mafalda Monda

⁹² Solo quelle rientranti nell'art. 56- bis del TUIR.

L'IRAP in agricoltura

L'IRAP è un'imposta che colpisce il valore della produzione al netto dei consumi intermedi realizzato dalle imprese. Questo valore è determinato, per le imprese individuali e le società semplici di persone, al netto degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta mentre, per le società di capitali e le altre società di persone, al netto degli ammortamenti realizzati.

Al di là del disallineamento che questa diversità di determinazione della base imponibile comporta per le imprese agricole, ulteriori differenze risultano connesse alle aliquote applicate dagli operatori dell'agricoltura e alla localizzazione delle attività economiche da essi svolte. Infatti, secondo la normativa vigente, prima della modifica operata dalla legge di stabilità 2016, la base imponibile dell'imposta risultava divisa in due parti: la prima riguardante le attività realizzate nei limiti dell'art. 32 del TUIR, soggette all'aliquota agevolata dell'1,9%, successivamente ridotta all'1,7%⁹³; la seconda, invece, comprendente il valore della produzione prodotto al di fuori di tali limiti e soggetta alla stessa aliquota applicata negli altri settori dell'economia.

Ciò determinava effetti importanti in termini di differenziazione del carico fiscale, potendo le imprese pagare un'aliquota media (risultante dall'applicazione di aliquota agevolata e ordinaria) molto diversa a seconda del mix di attività economiche realizzate e dalla proporzione di valore aggiunto soggetto alle varie aliquote.

A tutto ciò si univa una differenziazione derivante dalla localizzazione delle attività, dovuta al fatto che alcune regioni avevano provveduto nel tempo ad abbassare ulteriormente l'aliquota agevolata per l'agricoltura (provincia autonoma di Trento e Sardegna) e altre ad innalzarla (Campania, Molise, Lazio, Abruzzo e Sicilia). Anche le aliquote ordinarie erano state aumentate in alcune realtà territoriali, mentre in altre erano state abbattute.

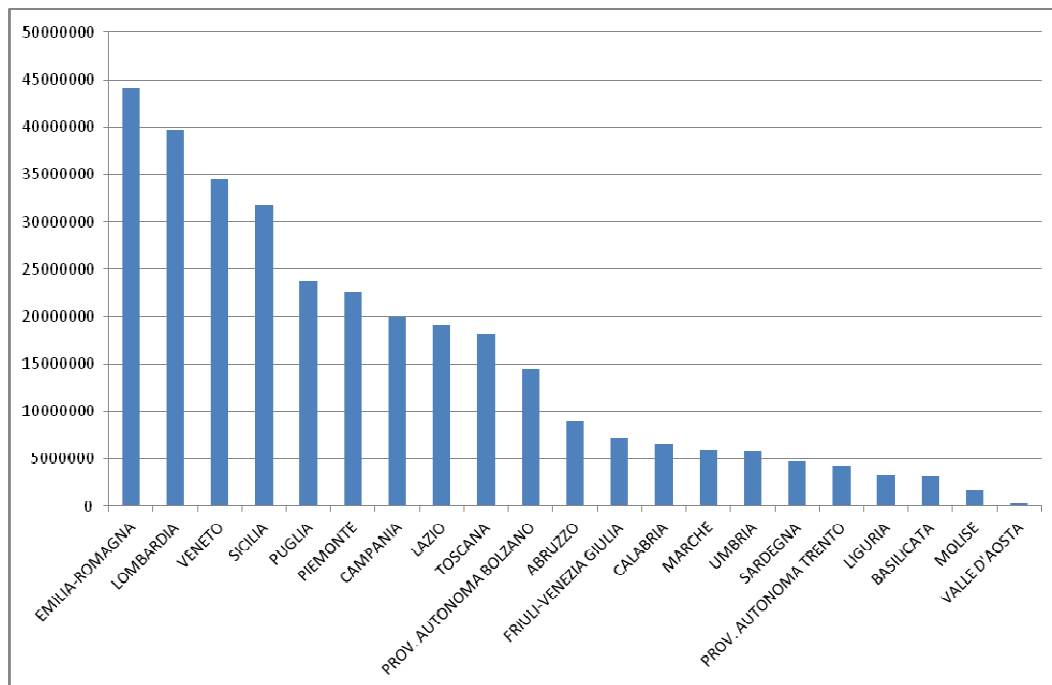
Il risultato di tali manovre risultava evidente dalla distribuzione del gettito IRAP a livello territoriale nel 2013.

A contribuire in misura maggiore al prelievo derivante dall'imposta erano principalmente le seguenti regioni: Emilia Romagna, Lombardia, Veneto e Sicilia. Viceversa le regioni con minor gettito del tributo risultavano la Valle D'Aosta, il Molise, la Basilicata e la Liguria.

In definitiva, molte delle regioni del nord Italia contribuivano con una quota maggiore al gettito dell'imposta rispetto a quelle meridionali, con poche eccezioni; la distribuzione completa dei vantaggi e degli svantaggi della nuova normativa si può leggerla nelle figure 5.1.1.-5.1.3.

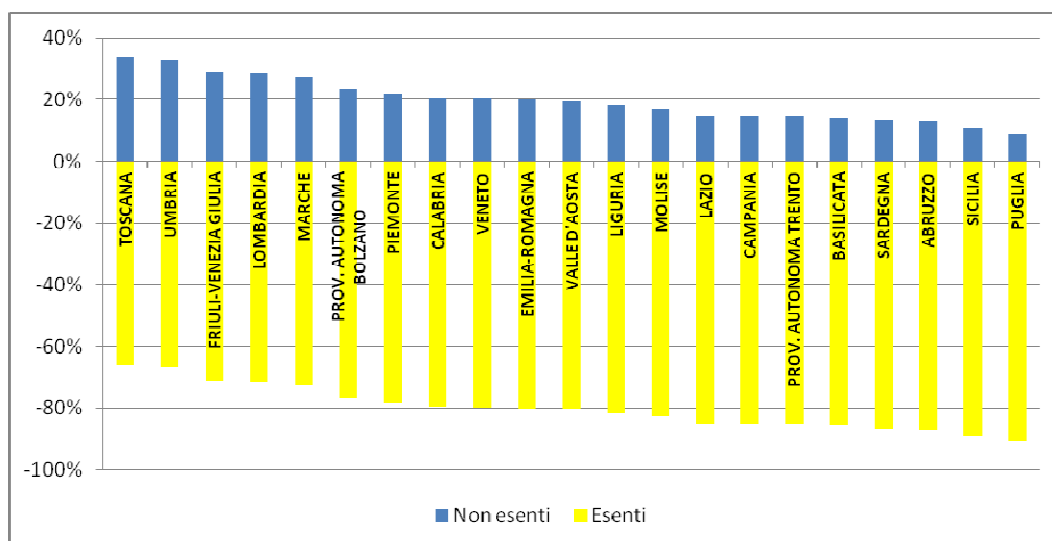
⁹³ L'agevolazione opera per tutti i soggetti del settore agricolo indipendentemente dai criteri adottati per la determinazione della base imponibile IRAP. Le società di capitali, di persone, le imprese individuali e le società cooperative devono verificare se l'attività svolta rispetta i limiti previsti per il reddito agrario (art. 32 TUIR) per poter applicare l'aliquota ridotta.

Fig. 5.1.1 - Gettito regionale dell'IRAP pre-riforma nel settore agricolo, migliaia di euro



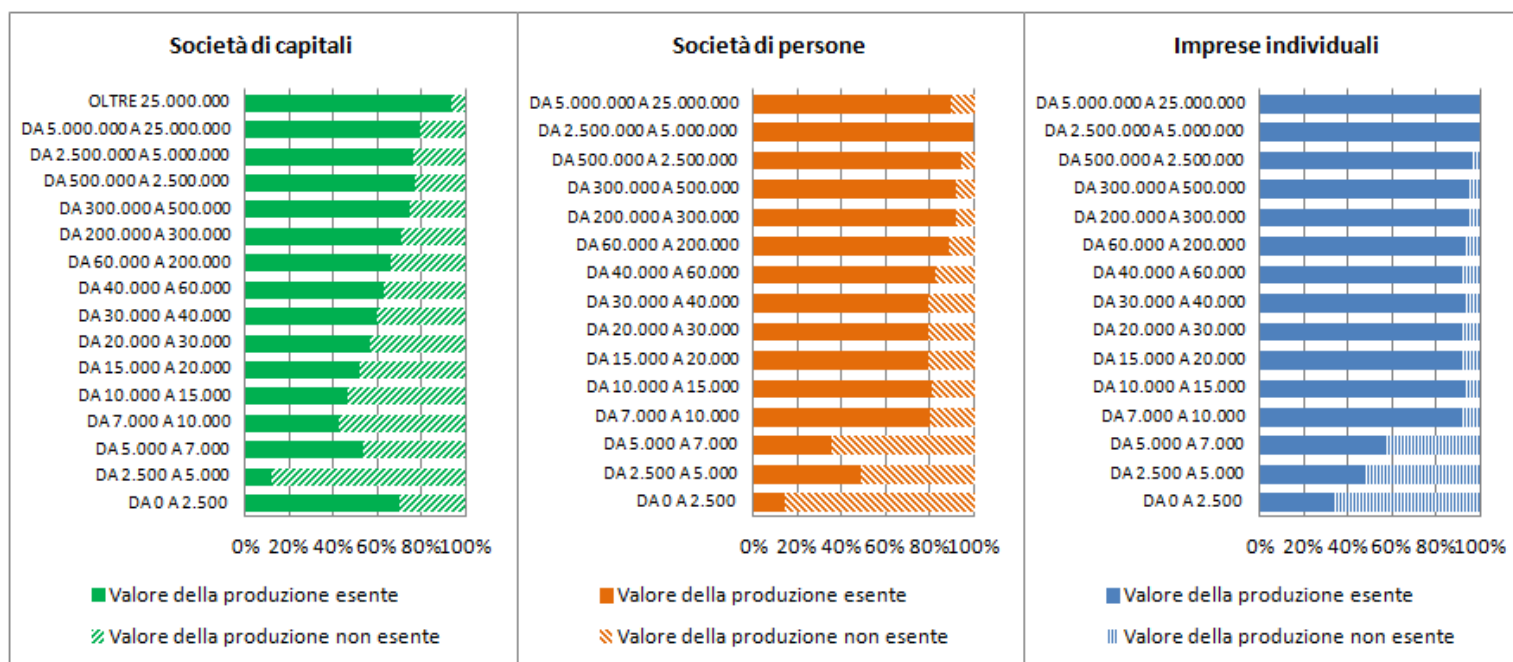
Fonte: elaborazioni su dati del Dipartimento delle Finanze

Fig. 5.1.2 - Vincitori e vinti del nuovo regime IRAP per regione, valori espressi in %



Fonte: elaborazioni su dati del Dipartimento delle Finanze

Fig. 5.1.3 - Composizione della base imponibile IRAP per tipologia giuridica d'impresa e classi di valore della produzione, valori espressi in % e classi in euro



Fonte: elaborazioni su dati del Dipartimento delle Finanze

L'applicazione della nuova normativa porta con sé una riduzione permanente del gettito IRAP che passa da 317 milioni complessivi nel 2014 a circa 140 milioni nel 2016⁹⁴.

Tale risparmio d'imposta si somma alle agevolazioni esistenti per i relativi beneficiari, scaricando l'onere rimanente del tributo su un ristretto numero di contribuenti, pari al 19%⁹⁵ del totale.

In particolare, a beneficiare dell'agevolazione, come si vede nella figura 5.1.2, risultano gli operatori economici localizzati in Puglia, il 90% dei quali sono esenti dall'imposta, seguiti dalle imprese ubicate nelle regioni Sicilia (89% esenti), Abruzzo (87% esenti) e Sardegna (87% esenti).

Tra gli agricoltori ancora colpiti dal tributo, invece, rientrano quelli localizzati nella regione Toscana (34% non esenti), Umbria (33% non esenti) e Friuli Venezia Giulia (29% non esenti).

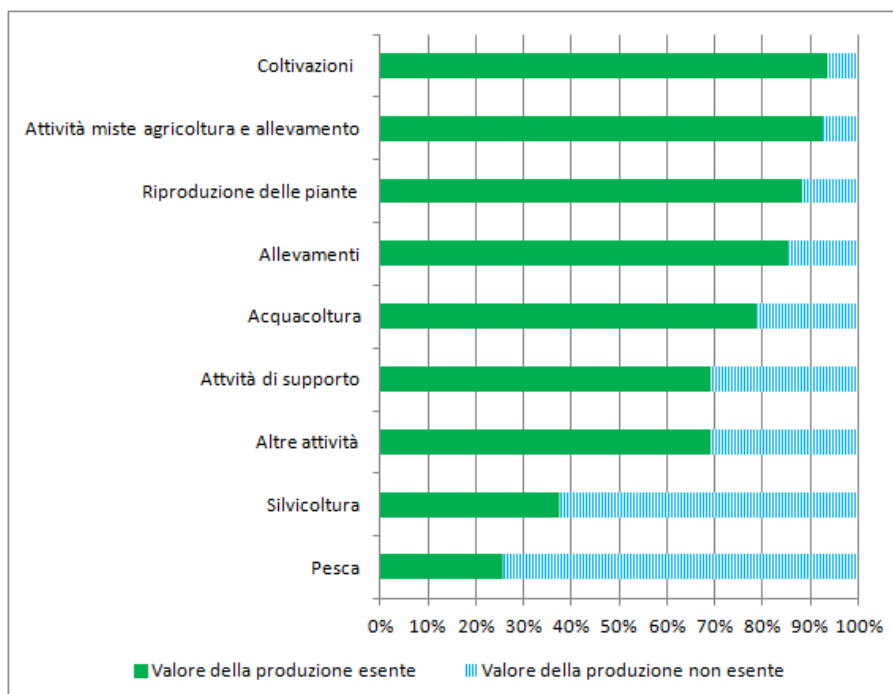
Quanto detto dipende dalla tipologia di aziende operanti in ciascun territorio, dalla loro dimensione economica e dalla tipologia di attività economica realizzata.

Infatti, l'incidenza dell'onere d'imposta risulta strettamente connessa alla dimensione economica delle imprese. L'osservazione dei grafici mostra che all'aumentare della classe di valore della produzione di appartenenza delle stesse, la quota di base imponibile esente si riduce. Ciò risulta particolarmente evidente per le imprese individuali e le società di persone. In tal senso, la nuova norma sembra favorire le aziende di più grandi dimensioni svantaggiando quelle più piccole, più multifunzionali e quindi con quote di valore della produzione soggette ad aliquote diverse. Inoltre, guardando alla composizione della base imponibile IRAP delle imprese, classificate per attività economica prevalente, possiamo notare che sono tenuti a pagare l'imposta principalmente le imprese operanti in alcuni comparti produttivi. Tra questi, in particolare, rientrano le attività di supporto all'agricoltura e alla produzione animale, le attività connesse alla silvicoltura e alla pesca. Si tratta delle attività realizzate eccedendo in tutto o in parte i limiti dell'art. 32 del TUIR o attività non produttive di reddito agrario, pertanto escluse dall'esenzione IRAP prevista dalla legge di stabilità del 2016. La normativa in materia di IRAP, prima di tale modifica, prevedeva già un trattamento fiscale diverso per tali comparti, con applicazione di un'aliquota d'imposta maggiore rispetto a quella agevolata applicata normalmente all'agricoltura. La nuova norma stabilizza questo differenziale di trattamento, conferendo un indubbio vantaggio ad alcune tipologie di produzioni a svantaggio di altre, come si vede nella figura 5.14.

⁹⁴ Stima dell'autore.

⁹⁵ Valore tratto dalle frequenze dichiarate del valore della produzione IRAP soggetta ad aliquote diverse dall'aliquota agevolata agricola (dichiarazioni IRAP, anno d'imposta 2013).

Fig. 5.1.4 - Attività economiche e valore della produzione IRAP, valori espressi in %



Fonte: elaborazioni su dati del Dipartimento delle Finanze

Quanto detto implica che l'eliminazione parziale dell'IRAP amplia il differenziale di trattamento tra soggetti che operano nello stesso mondo produttivo senza una reale motivazione economica, traducendosi in un'imposta speciale su una ristretta platea di contribuenti. Ciò determina effetti diversi sui territori che, considerando che la natura regionale del tributo, altera il quadro delle politiche poste in essere autonomamente a livello decentrato.

5.2 L'abolizione dell'IMU sui terreni ed i suoi effetti sul settore agricolo

Introduzione

La legge di stabilità del 2016 ha rivisto le modalità di determinazione dell'IMU, l'imposta unica municipale, introdotta con il Decreto Legge del 6 dicembre 2011 n.201 in sostituzione della precedente Imposta comunale sugli immobili (ICI) gravante sui terreni agricoli. Prima dell'entrata in vigore della nuova normativa, l'IMU era dovuta su tutti i terreni, fatta eccezione per quelli ricadenti in comuni classificati dall'ISTAT come totalmente montani, cioè con

altitudine superiore a 600 metri e quelli ubicati in comuni parzialmente montani se posseduti da imprenditori agricoli professionali e coltivatori diretti iscritti regolarmente alla previdenza agricola. Infine, risultavano esenti anche i terreni collocati nelle isole minori italiane e quelli a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile. La legge di stabilità 2016, conferma queste ultime esenzioni, ma le estende anche a tutti i terreni agricoli, ovunque collocati, a condizione che siano posseduti da imprenditori agricoli professionali o coltivatori diretti. A questi si aggiungono quelli di proprietà di soggetti diversi dagli agricoltori ma ubicati nei comuni individuati dalla circolare del Ministero delle Finanze n. 9 del 14/06/1993⁹⁶. Ai terreni esenti appartengono anche quelli "incolti" da considerarsi comunque agricoli in base al fatto che possono essere destinati all'esercizio di attività agricole. La base imponibile dell'imposta è data dal reddito dominicale rivalutata con coefficiente del 25%, a cui è applicato un moltiplicatore pari a 135 mentre l'aliquota applicata è deliberata dal Comune, variabile dal 4,6 al 10,6 per mille. Scopo del presente articolo è di fare luce sulla distribuzione dei beneficiari della norma e sui suoi effetti, sia diretti e indiretti, sul settore agricolo.

L'incidenza dell'IMU sui terreni agricoli

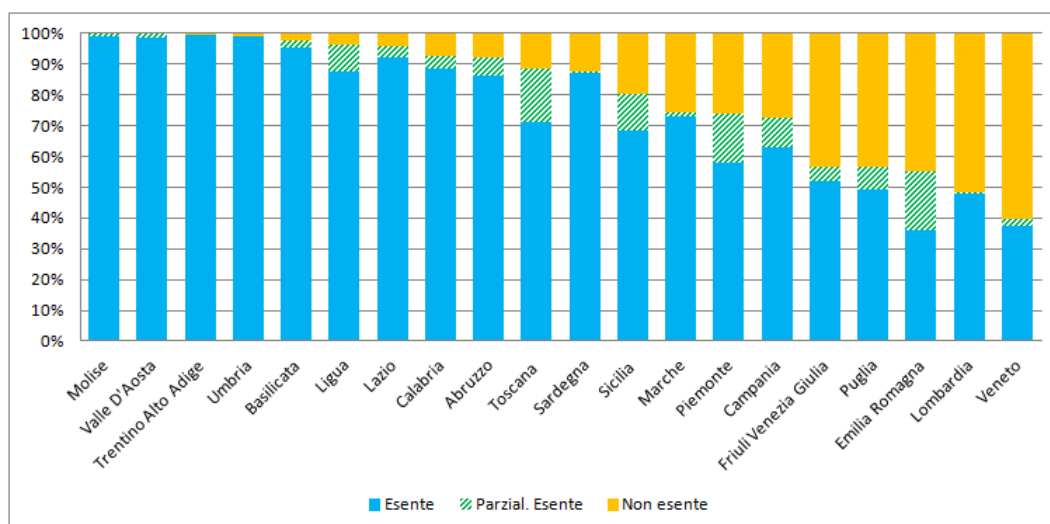
Come più sopra anticipato l'introduzione dell'IMU ha comportato la sostituzione della precedente imposta comunale sugli immobili, l'ICI, che colpiva tutti gli immobili, compresi i terreni agricoli, riservando a questi ultimi un trattamento di favore in rapporto all'ubicazione geografica e alla qualifica del soggetto passivo possessore. Di fatto risultavano esenti dal tributo gran parte degli agricoltori proprietari di terreni, grazie ad un meccanismo di riduzione progressiva dell'imposta in rapporto alla classe di reddito agrario di appartenenza del soggetto passivo. A tali soggetti si univano quelli non appartenenti al settore agricolo ma con terreni ubicati in aree montane e svantaggiate, esenti o parzialmente esenti dal tributo. I soggetti colpiti dall'imposta, infine, sopportavano un onere impositivo ridotto, poiché l'aliquota media applicata era pari al 6 per mille, inferiore all'aliquota massima prevista dalla norma in materia di IMU (10,6 per mille). Con il passaggio all'imposta unica municipale, gran parte delle agevolazioni esistenti per i terreni agricoli e gli operatori dell'agricoltura sono state eliminate, permanendo solo quelle connesse all'ubicazione geografica del terreno, scollegate dalla qualifica del soggetto passivo possessore⁹⁷. Quest'impianto impositivo è stato poi rivisto da diverse norme che hanno cercato,

⁹⁶ Di fatto questa circolare rappresenta la base per l'individuazione di tutti i comuni esenti o parzialmente esenti da IMU poiché montani, parzialmente montani o svantaggiati, a prescindere dalla qualifica del soggetto passivo.

⁹⁷ Le soglie di esenzione/ riduzione dell'imposta per gli imprenditori agricoli sono state, infatti, notevolmente abbassate.

almeno in parte, di reintrodurre alcune agevolazioni per l'agricoltura, dove i terreni rappresentano un fattore di produzione fondamentale. Un passaggio definitivo, in tal senso, è avvenuto con la legge di stabilità del 2016 con la quale è stata definitivamente riconosciuta l'esenzione dall'IMU a tutti gli imprenditori agricoli professionali e coltivatori diretti proprietari di terreni. L'esenzione, totale o parziale, opera anche i terreni ubicati nei comuni indicati nella circolare MEF n. 9 del 1993, più sopra menzionata a prescindere dalla qualifica del soggetto passivo. Nella Fig. 5.2.1 viene, pertanto, mostrata la distribuzione dei comuni italiani esenti da IMU per tutte le tipologie di soggetti.

Fig. 5.2.1 - Distribuzione dei comuni italiani esenti, parzialmente esenti e non esenti da IMU agricola per regione

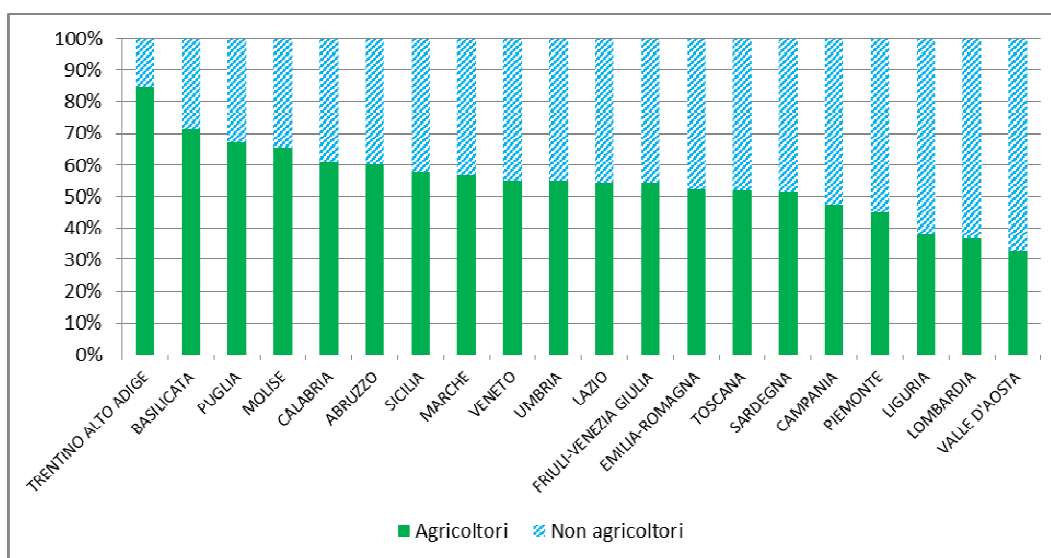


Fonte: circolare del MEF n. 9 del 1993 e ISTAT

L'analisi dei dati evidenzia che alcune regioni sono quasi completamente esenti dal tributo, in particolare: Molise, Valle D'Aosta, Trentino Alto Adige e Umbria. Ad esse si aggiungono anche le regioni Basilicata, Liguria, Lazio, Calabria, Abruzzo con più del 90% dei comuni totalmente o parzialmente esenti da IMU, sempre indipendentemente dalla tipologia del possessore del terreno agricolo. Per le regioni con un maggior numero di comuni non esenti, l'onere dell'imposta riguarda soltanto i soggetti diversi dagli imprenditori agricoli professionali e coltivatori diretti, come più sopra anticipato. Si tratta soprattutto delle regioni settentrionali quali: Veneto (60% comuni non esenti), Lombardia (52% comuni non esenti), Emilia Romagna (45% comuni non esenti) e Friuli Venezia Giulia (43% comuni non esenti); fa eccezione la regione Puglia, al sud, con il 43% di comuni non esenti.

Analizzando poi la distribuzione dei redditi dominicali, che rappresentano la base per la determinazione dell'IMU, secondo la qualifica del possessore in ciascuna regione, risulta che la quota maggiore di redditi dominicali è detenuta da soggetti non agricoltori mentre le quote detenute dagli agricoltori rappresentano appena il 31% in media a livello regionale, come si può vedere nella figura 5.2.2.

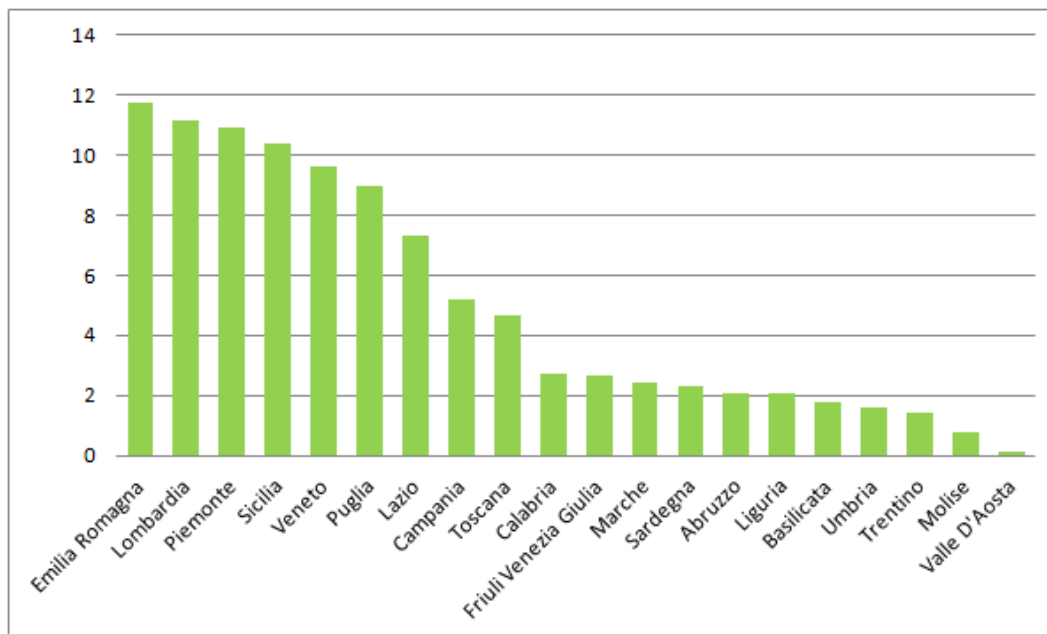
Fig. 5.2.2 - Composizione dei redditi dominicali per regione secondo la qualifica del possessore, valori espressi in %



Fonte: Ministero delle Finanze, dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche (2011)

In altri termini, nelle regioni con più comuni esenti dall'imposta il beneficio dell'esenzione riguarda principalmente i soggetti non appartenenti al settore agricolo mentre per quelli tenuti al pagamento del tributo l'onere si ripercuote sui non agricoltori in rapporto all'ammontare di reddito dominicale detenuto. Guardando il livello dei redditi dominicali complessivi, tuttavia, non tutte le regioni sembrano essere sullo stesso piano. Come si vede nella Figura 5.2.3 che in alcune realtà regionali si concentrano quote maggiori di reddito dominicale quali: l'Emilia Romagna, la Lombardia, il Piemonte, la Sicilia, il Veneto che detengono il 54% dei redditi dominicali totali italiani. Tali regioni, pertanto, sono quelle più importanti in termini di gettito IMU, considerando che sono anche quelle con minor numero di comuni non esenti dall'imposta, come più sopra accennato.

Fig. 5.2.3 - Distribuzione dei redditi dominicali per regione - Valori espressi in percentuale



Fonte: Ministero delle Finanze, dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche (2011)

Quanto detto implica che se è vero che l'abolizione dell'IMU sui terreni agricoli, posseduti dagli imprenditori agricoli professionali e coltivatori diretti, costituisce un'importante agevolazione per il settore agricolo, ciò non significa che l'onere di imposta non possa ripercuotersi in modo indiretto in agricoltura. Infatti, se si fa l'ipotesi che tutti i terreni agricoli, con proprietari diversi da imprenditori agricoli, siano affittati a operatori economici del settore, la presenza dell'IMU può determinare un incremento del prezzo degli affitti, da parte dei proprietari terrieri non agricoltori, tenuti a pagare l'imposta, a discapito degli agricoltori non proprietari. Va, infine, tenuto conto che la nuova norma reintroduce la tassazione IRPEF dei redditi dominicali per i proprietari di terreni, siano essi agricoltori che non agricoltori. Tuttavia i non proprietari di terreni, operanti in agricoltura, non possono dedurre le spese d'affitto dall'imposta sul reddito, tranne in alcuni casi⁹⁸. Vista in questa prospettiva la norma introdotta dalla legge di stabilità 2016, ha effetti ambigui sugli agricoltori che risultano soprattutto affittuari di terreni e di portata ridotta sugli imprenditori agricoli proprietari, di numero ristretto. Ciò perché il problema principale del settore è costituito dalla distribuzione sperequata della proprietà terriera e dall'accesso alla

⁹⁸ Si fa riferimento alla possibilità per i soli giovani imprenditori di dedurre le spese di affitto dei terreni dal reddito imponibile IRPEF a determinate condizioni (entro un limite annuo).

terra che andrebbe affrontato principalmente attraverso un ampliamento della platea dei proprietari terrieri in agricoltura piuttosto che con una riduzione del numero dei soggetti proprietari tassati.

6 Conclusioni*

6.1 Le riforme renziane

Introduzione

Nella lunga storia dell'evoluzione della normativa tributaria sul settore agricolo, parzialmente ricordata nei capitoli precedenti⁹⁹, il biennio 2015 – 2016 sarà ricordato come quello in cui è stato affermato, senza mezzi termini, che compito della politica economica, in questo ambito, doveva essere quello di minimizzare il carico tributario sull'impresa agricola, fino ad arrivare al suo completo azzeramento, almeno per il triennio 2017 – 2019, relativamente all'impresa individuale, svolgente la sua attività nell'agricoltura tradizionale¹⁰⁰.

Inutile dire che una visione di questo genere suscitava il pieno apprezzamento delle organizzazioni professionali¹⁰¹ ed il beneplacito del MIPAAF, anche se ci sarebbe qualcosa da ridire con riferimento all'art. 53 della Costituzione.

Comunque in questi anni venivano approvate le seguenti misure:

- l'allargamento del concetto di reddito agrario, per includervi le c.d. attività connesse, considerate precedentemente estranee all'esercizio “normale” dell'agricoltura, senza peraltro modificare gli estimi catastali; di conseguenza il reddito relativo considerato fino a quel momento come reddito d'impresa, con tutte le conseguenze del caso, ai fini IRPEF ed IRAP, veniva di fatto ad essere esentato, da qualunque forma d'imposizione¹⁰²;

* Autore: Antonio Cristofaro

⁹⁹ Si veda anche Cristofaro A., 2012.

¹⁰⁰ Per la definizione di settore agricolo e di impresa agricola si veda il paragrafo 2.2

¹⁰¹ Si veda ad esempio l'intervista rilasciata a “Il Fatto Quotidiano” dal presidente della Coldiretti il 15 Dicembre 2016, nonché le dichiarazioni del presidente della Confagricoltura di Grosseto il 15 Settembre del 2015 riportate dal giornale on line Il giunco (www.ilgiunco.net, 15 Settembre 2015).

¹⁰² Le attività connesse sono tutte quelle che implicano manipolazione, trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli; si vedano Preziosi F., Tosoni G.P. (2015), cap.1 e 22, Ferrucci D., Passeri N. (2016), Scappini L. (2016). Si veda anche il paragrafo 4.1

- l’abolizione dell’IRAP, a partire dal 2016, almeno relativamente alle attività agricole più tradizionali¹⁰³, ed ugualmente dell’IMU, sui terreni con riferimento ai coltivatori diretti ed agli IAP (Legge 208/2015);
- l’esclusione dei redditi dominicali ed agrario dal reddito complessivo ai fini IRPEF con riferimento agli stessi soggetti, anche se limitatamente al periodo 2017 – 2019 (Legge 232/2016);
- l’aumento delle percentuali di compensazione, ai fini dell’IVA, per il latte crudo, i bovini ed i suini.

Non è chiaro se tale disegno sia stato il frutto di scelte motivate dalla convinzione che la riduzione delle imposte avrebbe aiutato in qualche modo la competitività delle imprese agricole o più semplicemente una risposta politica alle istanze di un settore il cui peso, in termini di PIL è particolarmente modesto, ma che rappresenta un bacino elettorale relativamente ampio¹⁰⁴.

Indubbiamente il settore agricolo, specie in questi anni di crisi, ha avuto più di un problema, ma la sua *performance* complessiva è stata migliore del resto dell’economia, ed inoltre non si può dire che abbia risentito di un trattamento tributario particolarmente opprimente; nella tabella 6.1.1 con riferimento ai titolari di partita IVA sono indicati i valori del risultato netto di gestione, per il periodo 2007 – 2014, per il settore agricolo da un lato e le altre “branche” dall’altro¹⁰⁵, nonché l’ammontare delle imposte imputabili al reddito di esercizio secondo gli usuali principi contabili (IRPEF, IRES, IRAP ed IMU)¹⁰⁶; inoltre è stato preso in considerazione anche il sussidio IVA, ossia la “rendita fiscale” che deriva dal particolare regime di tale tributo nel settore agricolo, per cui l’IVA ammessa in detrazione, calcolata forfetariamente, è di solito superiore all’IVA pagata sugli acquisti.

¹⁰³ Ossia soltanto per quelle attività che fruivano dell’aliquota agevolata, per le quali si veda Preziosi F., Tosoni G.P. (2015), cap.28.

¹⁰⁴ Nel 2014 il peso del valore aggiunto del settore agricolo era pari al 2% del totale, ma i destinatari dei provvedimenti indicati nel testo, comprendevano, secondo le statistiche fiscali 421 mila contribuenti, pari a circa l’11% di tutte le persone fisiche titolari di partita IVA.

¹⁰⁵ Il risultato netto di gestione è dato dal valore aggiunto al costo dei fattori, al netto degli ammortamenti e dei redditi da lavoro dipendente, come calcolati nella contabilità nazionale (ISTAT, Conti nazionali), corretto per tener conto dell’IRAP e dell’IMU, non inclusi in tale definizione perché considerate come imposte sulla produzione. Per quanto riguarda il settore agricolo i dati di contabilità nazionale sono stati corretti per escludere quei “produttori agricoli” che non possono essere considerati come imprenditori, non essendo titolari di partita IVA, come ampiamente esposto nel paragrafo 2.2, la correzione è avvenuta sulla base delle informazioni contenute nei dati pubblicati dall’ISTAT sui risultati economici delle aziende agricole-

Le “altre branche” non comprendono le attività finanziarie, la locazione di fabbricati relativamente all’abitazione principale e la pubblica amministrazione.

¹⁰⁶ I dati derivano dalle banche-dati del Ministero dell’Economia e delle Finanze (MEF), in cui sono contenute le informazioni ricavabili dalle dichiarazioni presentate ai fini IRPEF, IRES, IRAP ed IVA; non si hanno peraltro informazioni sull’IMU imputabile ai fabbricati strumentali delle “altre branche”. Per quanto riguarda l’IRPEF non essendo astrattamente possibile imputarla ai singoli redditi che compongono il reddito complessivo, è stata presa in considerazione per ciascuna branca la differenza tra l’imposta netta (incluse le addizionali) e le ritenute sugli eventuali redditi da lavoro dipendente o da pensioni, fenomeno ampiamente diffuso, come già accennato nel paragrafo 2.2, nel settore agricolo.

Tab. 6.1.1 - Pressione tributaria sulle imprese agricole e su quelle delle altre branche produttive - Valori espressi in milioni di euro

Anni	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Risultato netto di gestione								
Agricoltura e Silvicoltura	10.489	11.161	11.210	9.494	10.260	12.195	14.729	13.579
Altre Branche	434.070	423.660	381.764	384.446	385.357	357.740	351.624	358.886
Variazioni percentuali sul 2007								
Agricoltura e Silvicoltura		6,41	6,87	-9,48	-2,19	16,27	40,43	29,46
Altre Branche		-2,40	-12,05	-11,43	-11,22	-17,58	-18,99	-17,32
Imposte sul reddito di esercizio								
Agricoltura e Silvicoltura	1.130	1.016	1.014	932	871	1.124	814	1.097
<i>di cui</i>								
IRPEF	743	680	674	477	478	385	411	386
IRES	85	71	63	81	86	87	84	97
IRAP	302	266	277	374	307	327	319	317
IMU						325		296
Sussidio IVA	291	282	246	269	291	279	289	286
Imposte nette	838	734	768	663	580	845	524	805
Altre Branche	72.366	60.981	55.874	58.320	59.947	53.865	52.339	52.850
<i>di cui</i>								
IRPEF	9.528	8.466	7.525	7.546	7.879	7.582	7.312	7.344
IRES	37.105	31.760	27.563	29.018	30.200	26.192	25.547	26.681
IRAP	25.733	20.755	20.785	21.756	21.869	20.091	19.481	18.825
Pressione tributaria %								
Agricoltura e Silvicoltura	10,8	9,1	9,0	9,8	8,5	9,2	5,5	8,1
Altre Branche	16,7	14,4	14,6	15,2	15,6	15,1	14,9	14,7
Pressione tributaria netta %								
Agricoltura e Silvicoltura	8,0	6,6	6,8	7,0	5,7	6,9	3,6	6,0

Fonte: elaborazione su dati ISTAT e del Ministero dell'Economia e delle Finanze

I risultati sono abbastanza eloquenti; per la maggior parte degli anni del periodo il risultato netto di gestione del settore agricolo è stato sempre superiore al valore del 2007 con particolare riguardo agli ultimi due anni; per le “Altre Branche” è stato sempre inferiore¹⁰⁷.

La pressione tributaria relativamente alle imprese agricole, al lordo del sussidio IVA, è stata in media intorno al 60% di quella gravante negli altri settori produttivi ed è ulteriormente diminuita negli ultimi anni. Considerando anche il sussidio IVA il rapporto scende al di sotto del 50%¹⁰⁸.

Tale differenza è dovuta da un lato all’aliquota agevolata dell’IRAP e dall’altro alla determinazione catastale di una parte rilevante del reddito soggetto a IRPEF per la maggior parte dei contribuenti, titolari di partita IVA, nei settori dell’agricoltura tradizionale (ATECO 01.1 – 01.5); per il 2013 la somma dei redditi dominicale ed agrario era, in media, per questa categoria di soggetti pari a 1.489 euro; per lo stesso anno l’ISTAT stima un reddito medio di 12.480 euro¹⁰⁹.

Al di là del dato aggregato uno degli aspetti più importanti degli effetti della normativa tributaria sulle “risorse” trasferite dalle imprese agricole all’amministrazione pubblica è costituito dal fatto che la distribuzione del carico tributario negli anni considerati era condizionata dalla tipologia colturale, dalla natura giuridica dell’impresa, dai suoi risultati economici ed indirettamente anche dalla sua dimensione.

Anteriormente alle riforme “renziane” i soggetti titolari di partita IVA, nei settori dell’Agricoltura, incluso l’Agriturismo e della Silvicoltura potevano infatti essere divisi, ai fini della determinazione della base imponibile dell’IRPEF, dell’IRES e dell’IRAP e della determinazione dell’IVA in tre distinti gruppi¹¹⁰:

- le imprese individuali e le società semplici, per le attività per cui è definibile tecnicamente un reddito agrario, determinavano il reddito imponibile, ai fini IRPEF su base catastale, e l’imponibile a fini IRAP, a cui si applicava un’aliquota ridotta, in base alle scritture contabili a fini IVA; inoltre rientravano per quest’ultimo tributo nel regime speciale;
- le altre società di persone ed i “soggetti IRES” che esercitavano le medesime attività determinavano il reddito imponibile e la base imponibile

¹⁰⁷ Tale risultato potrebbe dipendere anche da un diverso andamento dei prezzi per gli *output* e gli *input* propri dell’agricoltura e delle altre branche; peraltro se i valori del risultato netto di gestione vengono deflazionati con gli indici del valore aggiunto, il risultato non cambia; alla fine del periodo l’agricoltura mostra un incremento del 9% rispetto all’anno iniziale e le altre branche un decremento del 24%.

¹⁰⁸ L’ammontare delle imposte gravante sulle imprese non agricole è probabilmente sottostimato perché non si è potuto tener conto dell’IMU relativa ai fabbricati strumentali.

¹⁰⁹ ISTAT, 2015; il reddito è al lordo degli ammortamenti, ma i soggetti interessati, comprendono anche le “aziende” non titolari di partita IVA, che presumibilmente hanno un reddito inferiore.

¹¹⁰ In questa analisi non vengono prese in considerazione le problematiche relative all’IMU, soprattutto perché non esistono dati statistici sufficienti per una sua distribuzione a livello disaggregato (tipologia colturale, tipologia giuridica dell’impresa etc.).

IRAP secondo le regole generali, ma usufruivano dell'aliquota IRAP ridotta e rientravano nel regime speciale IVA

- tutte le altre attività agricole¹¹¹, da chiunque esercitate, non godevano di particolari forme di agevolazione.

Di conseguenza poiché come è stato ampiamente illustrato nel capitolo 4 il sistema catastale ha ben poco a che vedere con la situazione economica dell'impresa e nello stesso tempo il sussidio IVA è diversificato in ragione della tipologia colturale, il rapporto tra le imposte imputabili alle imprese agricole ed un qualche parametro economico di riferimento risulta tutt'altro che omogeneo.

Nella tabella 6.1.2 sono presentati per il 2014, i valori del volume d'affari, delle imposte¹¹² e del sussidio IVA, in relazione alla tipologia colturale¹¹³, nonché le percentuali delle diverse variabili imputabili alle imprese con un volume d'affari inferiore ai centomila euro¹¹⁴, secondo la distinzione indicata nel paragrafo 2.2.

Nella tabella 6.1.3 sono indicati i valori percentuali rispetto al totale di ciascuna variabile.

¹¹¹ Si tratta ad esempio di "attività senza terra" come il contoterzismo puro, di cui all'ATECO 01.6, o di attività connesse con quelle "tradizionali (coltivazioni, zootecnia etc.), ma che non rispettano i criteri per essere considerate produttive di reddito agrario. Inoltre esiste una disciplina particolare oer quanto riguarda l'Agriturismo.

¹¹² Non si è potuto tener conto dell'IMU perché non si possiedono informazioni sulla sua distribuzione per ATECO.

¹¹³ La tipologia colturale è definita in relazione all'attività prevalente dell'impresa come indicata nelle dichiarazioni a fini IVA, secondo la classificazione ufficiale delle attività economiche (ATECO) (ISTAT, 2009); poiché è possibile che un'impresa eserciti più attività e quindi a particolari condizioni figurare in più di un ATECO, si è scelto un livello di disaggregazione in cui fenomeni del genere dovrebbero essere marginali. Si tenga presente che l'allevamento di animali (ATECO 01.4) comprende anche la caccia (ATECO 01.7; nelle attività miste (ATECO 01.5) sono incluse quelle imprese per cui attività di coltivazione e attività zootecniche più o meno si bilanciano; infine le prestazioni di servizi, indicate formalmente come attività di supporto e attività successive alla raccolta (ATECO 01.6), comprendono anche l'Agriturismo (ATECO 55.20.52).

¹¹⁴ L'uso del volume d'affari (un concetto analogo a quello di produzione della contabilità nazionale) come indice per stimare la dimensione economica dell'impresa, al posto di altre variabili come il reddito o il valore aggiunto, si giustifica con la considerazione che solo le statistiche tributarie permettono di mantenere l'analisi ad un livello sufficientemente disaggregato. Per fare un esempio le imprese incluse nelle "prestazioni di servizi" il cui valore economico è, come si vedrà, di tutto rispetto, sono completamente assenti dalle statistiche dell'ISTAT sulle aziende agricole (ISTAT, 2015), così come sono assenti dal censimento. D'altro canto i problemi connessi con il fenomeno dell'evasione, che nel settore agricolo sono rilevanti soprattutto a livello contributivo, non sembra che siano significativi relativamente al volume d'affari, per la presenza del sussidio IVA che ad esso è connesso, come si è già accennato nel paragrafo 2.2

Tab. 6.1.2 - Imprese agricole: volume d'affari, imposte e sussidio IVA -
Anno 2014 - Valori espressi in milioni di euro

ATECO	Frequenze	Volume d'affari	IRPEF	IRES	IRAP	Totale imposte	Sussidio IVA	Imposte nette
01.1 Colture agricole non permanenti	177.456	12.267	172	20	86	278	-21	299
<i>di cui < 100.000</i>	144.664	2.690	145	0	4	149	-16	166
01.2 Colture agricole permanenti	156.637	13.353	127	21	105	253	82	171
<i>di cui < 100.000</i>	129.326	2.924	104	0	8	112	6	106
01.4 Allevamento di animali	57.098	12.631	23	22	42	88	152	-64
<i>di cui < 100.000</i>	41.219	981	14	0	0,9	14	8	6
01.5 Attività miste	62.553	7.141	26	9	32	66	53	13
<i>di cui < 100.000</i>	46.828	971	18	0	0,9	19	-0,4	18,9
01.6 Attività di supporto all'agricoltura	22.869	18.262	29	19	44	92	20	72
<i>di cui < 100.000</i>	12.404	226	12	0	0,8	13	0	13
02 - Silvicoltura ed utilizzo di aree forestali	7.132	785	9	5	8	22	0	22
<i>di cui < 100.000</i>	3.960	100	5	0	0,7	5	0	6
Totale	483.745	64.439	386	97	317	800	286	514
<i>di cui < 100.000</i>	378.401	7.893	297	0	16	313	-2	315
%	78,2	12,2	76,9	0,0	5,0	39,1	-0,7	61,4

Fonte: elaborazione su dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze

Tab. 6.1.3 - Imprese agricole: volume d'affari, imposte e sussidio IVA -
Anno 2014 - Composizione percentuale

ATECO	Frequenze	Volume d'affari	IRPEF	IRES	IRAP	Totale imposte	Sussidio IVA	Imposte nette
01.1 Colture agricole non permanenti	36,7	19,0	44,6	21,1	27,1	34,8	-7,3	58,3
<i>di cui < 100.000</i>	29,9	4,2	37,6	0,0	1,4	18,7	-5,7	32,3
01.2 Colture agricole permanenti	32,4	20,7	32,8	21,9	33,2	31,7	28,6	33,4
<i>di cui < 100.000</i>	26,7	4,5	27,0	0,0	2,6	14,0	2,3	20,6
01.4 Allevamento di animali	11,8	19,6	6,0	22,9	13,3	11,0	53,1	-12,5
<i>di cui < 100.000</i>	8,5	1,5	3,5	0,0	0,3	1,8	2,9	1,2
01.5 Attività miste	12,9	11,1	6,6	9,1	10,0	8,3	18,5	2,6
<i>di cui < 100.000</i>	9,7	1,5	4,6	0,0	0,3	2,3	-0,1	3,7
01.6 Prestazione di servizi	4,7	28,3	7,5	19,9	13,8	11,5	7,1	14,0
<i>di cui < 100.000</i>	2,6	0,4	3,1	0,0	0,3	1,6	0,0	2,5
02 - Silvicoltura ed utilizzo di aree forestali	1,5	1,2	2,4	5,1	2,5	2,7	-0,1	4,3
<i>di cui < 100.000</i>	0,8	0,2	1,2	0,0	0,2	0,7	0,0	1,1
Totale	100	100	100	100	100	100	100	100
<i>di cui < 100.000</i>	78,2	12,2	76,9	0,0	5,0	39,1	-0,7	61,4

Fonte: elaborazione su dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze

In termini di volume d'affari l'analisi disaggregata conferma quanto già affermato nel paragrafo 2.2 ossia che l'agricoltura italiana è dominata soprattutto da grandi imprese; alle altre costituite quasi esclusivamente da persone fisiche,

può essere attribuita una quota relativamente significativa del volume d'affari, soltanto per quanto riguarda le coltivazioni agricole con circa il 20% del totale; nella zootecnia e nella silvicoltura siamo intorno al 10%, mentre per quanto riguarda la prestazione di servizi il loro peso è praticamente irrilevante. La distribuzione delle imposte segue invece criteri che non sembrano essere in sintonia con la struttura economica delle imprese almeno come è rappresentata dalla distribuzione del volume d'affari. Per quanto concerne la dimensione il 39% del carico tributario complessivo è imputabile alle imprese medio piccole e tale percentuale sale al 62% se si considera anche il sussidio IVA.

Per quanto concerne la tipologia colturale le coltivazioni agricole a cui spetta il 40% del volume d'affari contribuiscono al gettito complessivo lordo per il 65%; per il settore zootecnico in senso allargato¹¹⁵, i valori sono rispettivamente del 31% e del 19% e per la prestazione di servizi del 28% e dell'11%. Inoltre per l'Allevamento di animali il sussidio IVA è superiore al carico tributario complessivo, Si può quindi concludere che il sistema tributario nel suo complesso privilegia la grande impresa e considerando il sussidio IVA la grande impresa zootecnica; quest'ultimo aspetto, che suscita più di una perplessità, come già esplicitato nel paragrafo 3.2, è il frutto di una precisa scelta politica, che fin dalla istituzione dell'IVA, ha inteso servirsi di quello che doveva essere uno strumento di semplificazione burocratica (le percentuali di compensazione), come di un mezzo per subsidiare ulteriormente il settore agricolo¹¹⁶.

Peraltro al lordo del sussidio IVA il quadro che è stato illustrato deriva in gran parte dalla particolare configurazione dell'IRPEF, il cui gettito è pari a circa la metà dell'imposizione complessiva; il relativo reddito imponibile non ha niente a che vedere, se non indirettamente, con i parametri economici relativi all'impresa agricola, il che è stato ampiamente discusso nel paragrafo 3.1 e nel capitolo 4; ci si trova in realtà di fronte ad una sorta di imposta di capitazione il cui gettito si concentra in quelle attività economiche e/o classi dimensionali in cui il numero dei contribuenti è più frequente. Di fatto nelle coltivazioni agricole in cui è presente il 69 % dei contribuenti si concentra il 77% del gettito IRPEF, percentuali che scendono di poco se si considerano soltanto le medie-piccole imprese; a fronte di un 57% di contribuenti totali si ha un 65% di IRPEF. Al contrario se si prende in esame l'IRAP la cui base imponibile dipende anche dal volume d'affari la quota di gettito relativo alle coltivazioni supera di poco il 57% e la quota delle piccole-medie imprese è del tutto trascurabile, anche per la presenza di significative detrazioni in somma fissa.

Peraltro confrontare la distribuzione del volume d'affari con la distribuzione del carico tributario può suscitare qualche perplessità, in quanto di solito si prende

¹¹⁵ Con tale termine ci si riferisce agli ATECO 01.4 e 01.5

¹¹⁶ Per un'ampia discussione sulle relazioni tra il sussidio IVA e le imposte pagate dalle imprese agricole, a livello delle singole tipologie colturali, si veda Cristofaro A., Monda M., 2016

in considerazione come parametro di riferimento il reddito d'impresa, variamente definito, piuttosto che la produzione, qui considerata nella versione volume d'affari, come del resto è stato appena fatto, analizzando a livello aggregato il periodo 2007 – 2014. Inutile dire che le motivazioni di questa scelta sono state, come si è già accennato, di natura pratica, in quanto le statistiche tributarie sono le uniche che offrono un grado di disaggregazione soddisfacente per tipologia culturale, dimensione e forma giuridica dell'impresa; inoltre la definizione delle variabili segue criteri ben precisi, anche se ovviamente condizionati dalla loro particolare natura; ciò comporta peraltro l'impossibilità di un'analisi in termini di reddito d'impresa, anche come definito a livello tributario, prescindendo quindi da eventuali fenomeni di evasione, perché questa variabile non è determinabile per la maggior parte dei contribuenti il cui reddito imponibile a fini IRPEF è definito catastalmente. D'altro canto non esistono altre fonti statistiche che consentano un'analisi del genere con questo livello di dettaglio, che coinvolgano l'universo delle imprese agricole.

Peraltro la scelta del volume d'affari come parametro di riferimento ha anche una sua motivazione teorica, che si rifà al concetto dello Stato come fattore di produzione analizzato da De Viti De Marco (De Viti De Marco A., 1953); in quest'ottica il valore della produzione viene distribuito tra i diversi componenti che contribuiscono a determinarlo (consumi intermedi, remunerazione del lavoro (autonomo e dipendente), remunerazione del capitale (lordo o netto), remunerazione dei servizi pubblici ed eventuale profitto); ne viene di conseguenza che non si può parlare di "pressione tributaria" se non nei limiti in cui il prezzo pagato per i servizi pubblici, rappresentato dalle imposte, diverge dal beneficio che se ne ricava. Di conseguenza le discrepanze che si sono riscontrate tra la distribuzione del volume d'affari e distribuzione delle imposte dovrebbero essere giustificate da un diverso valore dei servizi pubblici usufruiti, che sembra di difficile individuazione.

Infine l'utilizzo del volume d'affari come parametro di riferimento consente di superare (se vogliamo nascondere sotto il tappeto) l'annoso problema dell'esistenza delle imposte pagate dalle imprese in perdita; in effetti il rapporto tra il carico tributario e il risultato netto di gestione diventa ambiguo se tale fenomeno è di qualche rilevanza, come è probabile che succeda nel settore agricolo, per via delle caratteristiche dell'IRPEF da un lato e dell'IRAP dall'altro, che poco hanno a che vedere con il reddito aziendale.

Il prevedibile futuro

Prescindendo dall'ampliamento delle attività connesse la cui stima quantitativa è forse una missione impossibile le altre misure renziane, hanno l'effetto di diminuire il carico tributario complessivo sull'impresa agricola, ma di farlo in modo grossolanamente selettivo poiché tale diminuzione non è uniforme per

tipologia colturale, forma giuridica e dimensione d'impresa. Per un'analisi quantitativa di tali misure, in parte già entrate in vigore nel 2016, ma non ci sono dati disponibili, ci si è basati sui dati del 2014, confrontando il gettito effettivo, con quello che si sarebbe avuto, ove tutte le misure previste fossero già entrate in vigore.

A livello aggregato i risultati sono esposti nella tabella 6.1.4¹¹⁷.

Tab. 6.1.4 - Pressione tributaria effettiva e virtuale - Anno 2014 -
Valori espressi in milioni di euro

	Dati effettivi	Dati virtuali	
Risultato netto di gestione			
Agricoltura e Silvicoltura	13.579	13.579	
Imposte sul reddito di esercizio			
			Variazione
			%
Agricoltura e Silvicoltura	1.097	451	-58,8
<i>di cui</i>			
IRPEF	386	270	-30,1
IRES	97	97	0,0
IRAP	317	84	-73,5
IMU	296	0	-100,0
Sussidio IVA	286	358	25,0
Imposte nette	810	93	-88,5
Pressione tributaria %	8,1	3,3	
Pressione tributaria netta %	6,0	0,7	

Fonte: elaborazione su dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze

Come si può vedere la nuova normativa importa una diminuzione del carico tributario complessivo di quasi il 59% con la conseguenza che il tasso di pressione lordo scende dal 8,1% al 3,3% e quello netto dal 6% al 1,2%; variazioni di tali ampiezza non si sono mai riscontrate nella lunga storia del sistema tributario italiano, almeno dalla riforma Vanoni in poi; ma, come abbiamo già detto, tali variazioni non sono uniformi, divergono in ragione della tipologia colturale, della dimensione dell'impresa e della sua forma giuridica.

¹¹⁷ I dati dell'IRAP e dell'IMU derivano direttamente dalle statistiche pubblicate dal MEF; per l'IRPEF è stata fatta una stima, ricalcolando per le persone fisiche titolari di partita IVA, a prevalente determinazione catastale dei redditi agricoli, un nuovo reddito imponibile, ed una nuova imposta netta.

È necessario quindi approfondire l'analisi sotto due distinti aspetti concernenti da un lato l'individuazione di chi sono i beneficiari di queste misure in relazione alle caratteristiche appena accennate e dall'altro come il nuovo assetto normativo possa influenzare le scelte dell'imprenditore in termini di settore di attività e di configurazione strutturale. Nella tabella 6.1.5 sono presentati i nuovi valori del carico tributario per tipologia colturale e dimensione d'impresa ed in quella successiva le variazioni percentuali rispetto alla situazione effettiva del 2014.

Tab. 6.1.5 – Imprese agricole: volume d'affari, imposte e sussidio IVA - Simulazione per l'anno 2014 - Valori espressi in milioni di euro

ATECO	Frequenze	Volume d'affari	IRPEF	IRES	IRAP	Totale imposte	Sussidi o IVA	Imposte nette
01.1 Colture agricole non permanenti	177.456	12.267	117	20	17	154	-21	175
<i>di cui < 100.000 (%)</i>	<i>81,5</i>	<i>21,9</i>	<i>91,8</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>53,7</i>	<i>78,0</i>	<i>55,4</i>
01.2 Colture agricole permanenti	156.637	13.353	97	21	19	137	82	56
<i>di cui < 100.000 (%)</i>	<i>82,6</i>	<i>21,9</i>	<i>87,5</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>44,4</i>	<i>7,9</i>	<i>61,8</i>
01.4 Allevamento di animali	57.098	12.631	13	22	13	48	189	-141
<i>di cui < 100.000 (%)</i>	<i>72,2</i>	<i>7,8</i>	<i>64,1</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>16,4</i>	<i>5,5</i>	<i>-9,4</i>
01.5 Attività miste	62.553	7.141	10	9	6	24	88	-64
<i>di cui < 100.000 (%)</i>	<i>74,9</i>	<i>13,6</i>	<i>88,6</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>27,9</i>	<i>-0,7</i>	<i>143,6</i>
01.6 Prestazione di servizi	22.869	18.262	25	19	22	66	20	46
<i>di cui < 100.000 (%)</i>	<i>54,2</i>	<i>1,2</i>	<i>44,5</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>14,0</i>	<i>-0,6</i>	<i>18,1</i>
02 - Silvicultura ed utilizzo di aree forestali	7.132	785	9	5	6	20	0	20
<i>di cui < 100.000</i>	<i>55,5</i>	<i>12,8</i>	<i>49,0</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>24,8</i>	<i>53,5</i>	<i>25,1</i>
Totale	483.745	64.439	270	97	84	451	358	92
<i>di cui < 100.000</i>	<i>78,2</i>	<i>12,2</i>	<i>83,1</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>	<i>39,1</i>	<i>-0,7</i>	<i>61,4</i>

Fonte: elaborazione su dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze

Tab. 6.1.6 - Imposte sulle imprese agricole - Simulazione per l'anno 2014 –
Variazioni % rispetto ai dati effettivi

ATECO	IRPEF	IRES	IRAP	Totale imposte
01.1 Colture agricole non permanenti	-32,2	0,0	-79,8	-60,9
<i>di cui</i>				
< 100.000	-26,2	0,0	-100,0	-58,2
> 100.000	-64,6	0,0	-79,8	-64,5
01.2 Colture agricole permanenti	-23,4	0,0	-81,7	-60,8
<i>di cui</i>				
< 100.000	-18,5	0,0	-100,0	-57,0
> 100.000	-46,3	0,0	-81,7	-64,8
01.4 Allevamento di animali	-45,5	0,0	-68,6	-52,1
<i>di cui</i>				
< 100.000	-39,5	0,0	-100,0	-63,9
> 100.000	-53,7	0,0	-68,6	-46,2
01.5 Attività miste	-62,3	0,0	-82,3	-68,3
<i>di cui</i>				
< 100.000	-51,4	0,0	-100,0	-68,4
> 100.000	-86,2	0,0	-82,3	-68,1
01.6 Prestazione di servizi	-14,2	0,0	-49,7	-43,4
<i>di cui</i>				
< 100.000	-8,0	0,0	-100,0	-53,8
> 100.000	-18,6	0,0	-49,7	-31,1
02 - Silvicoltura ed utilizzo di aree forestali	-5,9	0,0	-18,0	-34,7
<i>di cui</i>				
< 100.000	-9,7	0,0	-100,0	-56,2
> 100.000	-2,1	0,0	-18,0	-8,7
Totale	-30,1	0,0	-73,5	-57,9
<i>di cui</i>				
< 100.000	-24,6	0,0	-100,0	-58,3
> 100.000	-48,7	0,0	-73,5	-55,0

Fonte: elaborazione su dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze

Come si può vedere la variazione del carico tributario è pari al 57,9% con differenze significative sia per tipologia colturale, che per dimensione d'impresa.

Sotto il primo aspetto le colture agricole hanno una riduzione media del 61%, che scende al 52% per l'Allevamento di animali, arriva al 68% per le Attività miste e si riduce al 43% per le Prestazioni di servizi, imputabile per lo più all'esenzione dall'IRAP, essendo i soggetti interessati prevalentemente società di capitali.

Di conseguenza viene "premiata" l'agricoltura tradizionale al cui interno diventa negativo, al netto del sussidio IVA, anche il carico tributario per l'ATECO 01.5, come lo era già per l'ATECO 01.4.

Tale risultato è dovuto all'effetto combinato dell'esenzione triennale dell'IRPEF, relativamente alle attività produttrici di reddito agrario, ma anche alla abolizione dell'IRAP per le medesime attività, che riguarda in pratica tutte le grandi imprese dell'agricoltura tradizionale (imprese individuali, società di persone, in particolare società semplici e società di capitali, in particolare società a responsabilità limitata e società cooperative).

È difficile dire se al di là degli effetti congiunturali la nuova struttura normativa produrrà una diversa dislocazione degli investimenti e/o della creazione di nuove imprese nelle varie attività produttive, sia in relazione alle attività economiche non agricole, che all'interno dello stesso settore.

Per quanto riguarda l'IRAP, che ha natura esclusivamente merceologica, essendo indipendente dalla forma giuridica e di fatto riguardava principalmente le grandi imprese non c'è dubbio che la sua esenzione renderà più conveniente l'investimento nelle attività formalmente produttive di reddito agrario, rispetto a qualsiasi altra attività agricola e non agricola. In particolare si viene tendenzialmente a penalizzare il settore della prestazione di servizi, che ha finora costituito la parte più moderna ed innovativa dell'attività agricola, ma in cui la quota di volume d'affari esente da IRAP è significativamente inferiore a quella delle altre attività agricole.

Per quanto riguarda l'IRPEF, pur tenendo conto che si tratta di una misura temporanea (ma lo sarà mai?), la tematica è più complessa.

L'esclusione, dei redditi dominicali ed agrari dal reddito complessivo, è infatti qualitativamente diversa dalle altre misure, suscitando non poche perplessità¹¹⁸, sia sul piano della politica economica, che da un punto di vista meramente giuridico e di coerenza del sistema tributario nel suo insieme, ma soprattutto sul piano equitativo della ripartizione dei costi dell'attività pubblica tra i diversi soggetti economici.

La nuova struttura normativa privilegia, infatti, le forme organizzative più elementari, (imprese individuali e società semplici), che non sono soggette, per

¹¹⁸ Perplessità manifestate anche da chi è vicino al mondo agricolo (Tosoni, 2016;).

quasi il 93% del loro volume di affari, ad alcuna forma di tributo, se non per aspetti marginali (registro, bollo etc.), accentuando così le differenze, già esistenti in precedenza, tra imprese con determinazione catastale del reddito imponibile ed imprese, nella stessa categoria merceologica, tassabili, in base a bilancio.

Sul piano della politica economica si entra così in contraddizione con quanto si era sempre sostenuto in relazione alla necessità, ai fini della competitività sui mercati internazionali, di imprese con dimensioni non solo più grandi ma anche con forme giuridiche più sofisticate (Salvioni C. *et al.*, 2011).

Espressione di questa esigenza era stata, nel 2007, l'introduzione per le SRL, nonché per le società in nome collettivo e in accomandita semplice, di un'opzione per la determinazione del reddito in base a catasto, anziché a bilancio; si pensava in tal modo di incentivare la trasformazione delle imprese individuali in forme societarie, senza che ciò implicasse un aggravio d'imposizione.

Con l'esclusione dei redditi catastali dal reddito complessivo, tale incentivo si attenua notevolmente, a meno che oltre l'IRPEF e l'IRAP non venga abolita anche l'IRES!

Inoltre sembra incoerente che lo stesso tipo di produzione sia soggetto o meno all'imposizione sul reddito a seconda della forma giuridica dell'impresa; al di là di evidenti aspetti equitativi, si possono provocare distorsioni in termini di allocazione delle risorse; nell'agricoltura tradizionale convivono in "buona armonia" grandi imprese individuali con il 34% del fatturato per quanto riguarda le colture agricole e con il 26% per quanto riguarda la zootecnia allargata, società semplici rispettivamente con il 25% ed il 38% e società a responsabilità limitata (SRL) rispettivamente con l'11% ed il 15%¹¹⁹; non sembra che ci siano motivazioni economiche perché le prime due realtà siano *tax-free*, sia pure temporaneamente ed i soci delle SRL siano soggetti all'IRES ed all'IRPEF; anche con la determinazione catastale del reddito esiste una differenza, ma in tal caso si tratta di comparare due diversi modi di valutazione, come ampiamente illustrato nel capitolo 4, non di escludere completamente una categoria di soggetti dalla contribuzione alla spesa pubblica, a prescindere dalla loro situazione economica.

In effetti l'esclusione dall'IRPEF di un reddito derivante da un'attività economica di mercato costituisce sul piano normativo un *unicum*, che suscita non pochi dubbi di costituzionalità in relazione al concetto di capacità contributiva sancito dall'art.53 della Costituzione e probabilmente del principio di eguaglianza sancito dall'art. 3.

Fino ad oggi sono stati esclusi dall'IRPEF soltanto i sussidi pubblici propriamente detti (assegni familiari etc.), ma non le pensioni, nonché il reddito imputato per l'abitazione principale, che comunque non è riferibile ad un'attività di mercato.

¹¹⁹ Questi valori escludendo le imprese cooperative, che hanno una configurazione merceologica e giuridica molto particolare.

Esistono tipi di reddito che non rientrano nel reddito complessivo (interessi, dividendi, affitti etc.) ma che comunque sono soggetti ad un'imposta sostitutiva, così come all'interno dell'IRPEF esistono detrazioni d'imposta per tipologia di reddito, ma di cui se ne può usufruire soltanto fino ad un certo livello di reddito (55.000 euro); in entrambi i casi si tratta di una diversa configurazione dell'imposizione, per tipo e/o livello di reddito, ma senza nessuna esclusione, almeno in via di principio.

Nello stesso tempo la misura proposta tradisce lo spirito se non la lettera della seconda parte dell'art. 53 in generale e dell'IRPEF in particolare, in quanto ne riduce la progressività, almeno con riferimento ai soggetti interessati, ossia i titolari di partita IVA, che si sono classificati nei settori dell'Agricoltura e della Silvicoltura.

Come si è visto nella tabella 6.1.6. i veri beneficiari dell'abolizione dell'IRPEF non sono le piccole imprese individuali, di cui simbolo è il vecchietto che vende l'insalata al Mercato Trionfale di Roma, ma quelle con un volume d'affari superiore a 100.000 euro; in media per le grandi imprese si ha una riduzione dell'IRPEF del 49%, per le altre del 25%; in particolare nelle colture agricole si ha una riduzione rispettivamente del 56% e del 22% e nella zootecnia (incluse le attività miste) del 68% e del 46%.

La spiegazione di questo divario è abbastanza semplice; da un lato nelle imprese con un volume d'affari inferiore a 100.000 euro prevale nel reddito complessivo la componente dei redditi extra-agricoli, per lo più pensioni, come si è già visto nel paragrafo 2.2, dall'altro, all'aumentare del volume d'affari, corrisponde generalmente un aumento della SAU, almeno per le colture estensive, e di conseguenza un aumento dei valori assoluti dei redditi dominicali ed agrari¹²⁰. Si può ora azzardare un'altra giustificazione di questo nuovo *trend* di politica tributaria di natura prevalentemente storica; nel 1960 Northcote Parkinson divenuto celebre per un pamphlet sulla burocrazia pubblica in Gran Bretagna, si occupò anche di imposte; il capitolo relativo inizia così: “volete non pagare le tasse, fatevi un'azienda agricola”¹²¹; ci siamo, con un po' di ritardo, arrivati anche in questo paese.

Bibliografia

Cristofaro A. (2012), Il prelievo tributario in agricoltura da Vanoni a Calderoli, *QA-Rivista dell'Associazione Rossi-Doria*, 3.

Cristofaro A., Monda M., (2016), *Le imposte sulle imprese agricole: un'analisi quantitativa*.

<http://agrireregionieuropa.univpm.it/it/content/journal/economia-applicata>

¹²⁰ Sui rapporti tra redditi catastali e volume d'affari si veda Cristofaro A., Monda M., (201)

¹²¹ Parkinson N.C., *The Law and the Profits*, 1960

- De Viti de Marco A. (1953), *Principi di economia finanziaria*, Einaudi, Torino
Dipartimento delle Finanze, *Dati statistici*.
http://www1.finanze.gov.it/finanze2/pagina_dichiarazioni/dichiarazioni.php
- ISTAT, Conti nazionali
<http://www.ISTAT.it/it/conti-nazionali>
- ISTAT, *I risultati economici delle aziende agricole*, anni vari.
- ISTAT (2009), *Classificazione delle attività economiche ATECO 2007*.
- Preziosi F., Tosoni G.P. (2015), *Agricoltura e fisco*, Gruppo24ore, Milano.
- Salvioni C., Aguglia L., Borsotto P. (2011), Assetti proprietari e organizzativi delle imprese agricole italiane, *QA-Rivista dell'Associazione Rossi Doria*, 1, pp.111-131.
- Tosoni G.P. (2016), Senza IRPEF sui redditi agrari cade il pilastro del fisco agricolo, *Agrisole*, 7-13 ottobre, 2016.