

COMPENDIO di
DIRITTO
TRIBUTARIO
PARTE GENERALE, SPECIALE E PROCESSUALE

XIV Edizione
2025


Neldiritto
Editore

altri eventi fitopatologici o entomologici.

■ 6.2. Reddito agrario (artt. 32-35). Le novità del D.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192

Il **reddito agrario**, invece, è quello proprio **dell'imprenditore agricolo**, cioè di colui che coltiva il fondo, direttamente o anche mediante l'opera di terzi, al fine di ricavarne il maggior profitto possibile. Mentre, quindi, il reddito dominicale è costituito dalla rendita attribuibile al fondo, il reddito agrario **deriva dallo sfruttamento del fondo**.

Secondo la definizione fornita dall'articolo 32 TUIR, il **reddito agrario** è costituito dalla parte del **reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio di attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile**. Tale tipologia di reddito esprime la remunerazione del lavoro di organizzazione dell'attività agricola e del capitale impiegato ed è imputato al soggetto che svolge l'attività agricola sul terreno, anche in forza di un diritto personale di godimento (affitto). Il terreno, naturalmente, deve essere atto alla produzione agricola e non deve essere di pertinenza di fabbricati urbani o dato in affitto per uso non agricolo.

La determinazione del reddito agrario e del reddito dominicale avviene attraverso il **metodo del catasto**, cioè attraverso una serie di operazioni che permettono di attribuire a ciascun terreno una propria rendita catastale mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo fissate dalla legge e sottoposte a revisione periodica.

Sono considerate attività agricole produttive di reddito agrario, ai sensi dell'art. 32:

- le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura (lett. a);
- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste (lett. b);
- le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, rientranti nelle categorie catastali C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10, entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria di riferimento definita con il decreto del MEF e del Ministro dell'agricoltura (lett. b-bis), così come inserita dal **D.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192**;
- le attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, nei limiti dei corrispettivi delle cessioni di beni, registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, derivanti dall'esercizio delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile (lett. b-ter), così come inserita dal **D.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192**;
- le attività di cui all'art. 2135, co. 3, c.c., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

Le ultime due attività sono considerate produttive di reddito agrario solo qualora siano rispettati i **limiti quantitativi** previsti dal TUIR (e da fonti regolamentari) che attengono

soprattutto alle modalità con cui sono esercitate (es. i mangimi utilizzati per gli animali, che devono derivare per almeno 1/4 dal terreno; il rapporto tra superficie delle strutture fisse o mobili in rapporto a quella del terreno su cui insiste). Qualora simili limiti siano superati, l'attività genererà reddito di impresa e si applicheranno le relative regole di determinazione (artt. 56 e 56-*bis* TUIR).

Se il terreno è dato in affitto per uso agricolo, il reddito agrario concorre a formare il **reddito complessivo dell'affittuario**, anziché quello del possessore, a partire dalla data in cui ha effetto il contratto.

Nei casi di conduzione associata, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza. Il possessore del terreno o l'affittuario deve allegare alla dichiarazione dei redditi un atto sottoscritto da tutti gli associati dal quale risultino la quota del reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto. Mancando la sottoscrizione anche di un solo associato o l'indicazione della ripartizione del reddito si presume che questo sia ripartito in parti uguali.

■ 6.3. Reddito dei fabbricati (artt. 36-43).

Il **reddito dei fabbricati** è costituito dal **reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana**. Per unità immobiliari urbane si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di generare reddito autonomo. Le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze si considerano parti integranti delle unità immobiliari.

Non si considerano produttive di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, compresi i monasteri di clausura, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione e le loro pertinenze. Non si considerano, altresì, produttive di reddito le unità immobiliari per le quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, limitatamente al periodo di validità del provvedimento durante il quale l'unità immobiliare non è comunque utilizzata. Non si considerano produttive di reddito dei fabbricati, se non sono oggetto di locazione, gli immobili utilizzati nello svolgimento delle attività dirette alla produzione di vegetali di cui all'articolo 32, comma 2, lettera b-bis), ai quali si applicano le disposizioni dell'articolo 28, commi 4-ter e 4-quater (co. 3.1. così come inserita dal **D.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192**);

Ai fini del calcolo del reddito in questione, sono, quindi **escluse**, se non sono oggetto di locazione:

- **le unità immobiliari destinate all'esercizio esclusivo del culto, le costruzioni rurali utilizzate nell'ambito delle attività agricole** (reddito agrario);
- **gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni**, che concorrono a formare rispettivamente reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Anche la determinazione del reddito dei fabbricati avviene col **sistema del catasto**, il cui scopo è quello di accertare la proprietà immobiliare e determinarne il reddito.

Ad oggi, il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato **applicando le tariffe d'estimo** stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta. In particolare, le tariffe d'estimo sono applicate **ai vani catastali in cui è diviso**

■ 9.9. Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 93).

Le forniture e i servizi di durata ultrannuale, invece, hanno una più articolata normativa, prevista dall'**art. 93 TUIR**.

Di conseguenza i lavori su commessa di durata inferiore all'anno, anche se non ultimati nell'esercizio, sono valutati secondo il criterio previsto per i prodotti in corso di lavorazione, ossia in base ai costi sostenuti.

La regola è, dunque, che devono essere rilevati, tra le rimanenze, i lavori eseguiti in base ai corrispettivi pattuiti; quando vi sono stati di avanzamento dei lavori, si tiene conto dei corrispettivi liquidati.

Quando l'opera è conclusa, si ha la liquidazione definitiva dei corrispettivi ed i corrispettivi definitivamente liquidati non faranno parte delle rimanenze, ma dei ricavi.

■ 9.10. Variazione dei titoli (art. 94).

I titoli indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d), ed e), esistenti al termine di un esercizio, sono valutati applicando le disposizioni dell'articolo 92, commi 1, 2, 3, 4, 5 e 7 salvo quanto diversamente stabilito.

Le cessioni di titoli, derivanti da contratti di riporto o di «pronti contro termine» che prevedono per il cessionario l'obbligo di rivendita a termine dei titoli, non determinano variazioni delle rimanenze dei titoli. Ai fini del raggruppamento in categorie omogenee non si tiene conto del valore e si considerano della stessa natura i titoli emessi dallo stesso soggetto ed aventi uguali caratteristiche.

10. I componenti negativi del reddito d'impresa.

I componenti negativi del reddito d'impresa concorrono a diminuire l'utile d'impresa oggetto di tassazione. Hanno la medesima funzione dei componenti positivi, cioè, sono elementi del conto economico che vengono rettificati a fini fiscali.

I principi in materia di componenti negativi sono tre e sono già stati trattati nella sezione relativa al reddito di impresa di cui al Capitolo precedente: il **principio di competenza**, il **principio di inerenza** ed il **principio di previa imputazione al conto economico**. Per tale motivo, in questa sede, ci limitiamo unicamente ad enunciarli senza nuovamente trattarli.

■ 10.1. Spese per prestazioni di lavoro (art. 95). Le novità della L. 30 dicembre 2024, n. 207 (c.d. Legge di Bilancio per il 2025)

Le **spese per prestazioni di lavoro dipendente** sono deducibili e ricomprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori (cd. *fringe benefit*), salvo il disposto dell'art. 100, co. 1. Sono deducibili nella stessa misura in cui costituiscono reddito di lavoro tassabile per il dipendente.

Non sono deducibili:

- i canoni di locazione e le spese per il funzionamento di strutture ricettive non sono deducibili ad eccezione dei servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea;
- i canoni di locazione e le spese relative ai fabbricati concesse in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i

dipendenti stessi.

Entro limiti prestabiliti sono deducibili le spese di vitto, alloggio e trasporto da parte delle imprese, in favore dei dipendenti, in occasione delle trasferte (art. 95, comma 3, TUIR).

La **Legge di bilancio per il 2025 (l. 30 dicembre 2024, n. 207)** ha inserito un nuovo co. 3-bis, il quale prevede che Le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi, sono deducibili nei limiti di cui ai commi 1, 2 e 3 se i pagamenti sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 24.

Il comma 5 dell'art. 95 TUIR prevede espressamente che *«I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili, anche spettanti ai promotori e soci fondatori, sono deducibili anche se non imputati al conto economico»*.

■ 10.2. Interessi passivi (art. 96).

Gli **interessi passivi** rappresentano il costo del capitale preso in prestito e presentano la particolarità di:

- i. **non essere soggetti alla regola dell'inerenza**, in quanto è difficile creare una correlazione con il relativo componente attivo. L'interesse passivo, infatti, si contrae sui prestiti, ma non è sempre possibile creare una stretta correlazione tra il prestito e l'attività produttiva di reddito. Del resto, lo stesso art. 109, co. 5 del TUIR enuncia il principio di inerenza in relazione alle *spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi*, escludendo, appunto, espressamente le regole dell'inerenza per gli interessi passivi, perché si dice che per questi il calcolo dell'inerenza segua regole sue proprie forfettarie. Dunque, la lettera del quinto comma dell'art. 109 TUIR **esclude la verifica dell'inerenza per la deducibilità degli interessi passivi**. In questo senso, la Corte di cassazione ha affermato che *«la disposizione succitata esonera gli interessi passivi dal regime cui sono sottoposte "le spese e gli altri componenti negativi" del reddito, deducibili solo "se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito". Gli interessi passivi sarebbero, per converso, soggetti ad una diversa disciplina giuridica, che ne consentirebbe l'indiscussa deducibilità, con il solo rispetto dei limiti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 63»* (Cass., Sez. V, 21 novembre 2018, n. 30035; Cass., Sez. V, 27 marzo 2015, n. 6204);
- ii. sono previsti dei **limiti alla loro deducibilità**. Per i soggetti passivi dell'IRES, infatti, gli **interessi passivi** sono **deducibili**, nell'esercizio di competenza, **fino a concorrenza degli interessi attivi** e proventi assimilati, realizzati nel medesimo periodo, mentre l'eccedenza è deducibile solo nella misura del 30% del risultato operativo lordo (ROL) della gestione caratteristica.

Per **risultato operativo lordo** si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui