

Pubblicato il 10/10/2022

N. 08670/2022REG.PROV.COLL.
N. 10040/2021 REG.RIC.
N. 10154/2021 REG.RIC.



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Consiglio di Stato

in sede giurisdizionale (Sezione Terza)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 10040 del 2021, proposto dalla Confederazione Nazionale Coldiretti, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli avvocati Aristide Police, Fabrizio Di Marzio, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Aristide Police in Roma, viale Liegi, 32;

contro

F.I.P.P.A. – Federazione Italiana Panificatori, Panificatori-Pasticceri e Affini, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli avvocati Paolo Caruso, Luca Mazzeo, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio Luca Mazzeo in Roma, via Eustachio Manfredi 5;

██████████ non costituito in giudizio;

nei confronti

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ministero delle Politiche Agricole Alimentari Forestali, in persona dei rispettivi Ministri *pro tempore*, rappresentati e difesi *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliati in Roma, via dei Portoghesi, 12;

Confagricoltura – Confederazione Generale dell'Agricoltura Italiana, rappresentata e difesa dagli avvocati Marta Mengozzi, Salvatore Alberto Romano, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Salvatore Alberto Romano in Roma, viale XXI Aprile 11;

Confederazione Italiana Agricoltori, Azienda [REDACTED]
non costituite in giudizio;

e con l'intervento di

ad adiuvandum:

Confederazione Italiana Agricoltori – “Cia Agricoltori Italiani”, rappresentata e difesa dall'avvocato Antonello Madeo, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso il suo studio in Roma, corso Trieste n. 123;

sul ricorso numero di registro generale 10154 del 2021, proposto dalla Confederazione Italiana Agricoltori – “Cia Agricoltori Italiani”, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avvocato Antonello Madeo, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Antonello Madeo in Roma, corso Trieste n. 123;

contro

F.I.P.P.A. – Federazione Italiana Panificatori, Panificatori-Pasticceri e

Affini, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli avvocati Paolo Caruso, Luca Mazzeo, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Luca Mazzeo in Roma, via Eustachio Manfredi 5;

██████████ non costituito in giudizio;

nei confronti

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ministero delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali, ██████████ non costituiti in giudizio;

Confagricoltura – Confederazione Generale dell'Agricoltura Italiana, rappresentata e difesa dagli avvocati Marta Mengozzi, Salvatore Alberto Romano, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Salvatore Alberto Romano in Roma, viale XXI Aprile 11;

Confederazione Nazionale Coldiretti, rappresentata e difesa dagli avvocati Aristide Police, Fabrizio Di Marzio, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Aristide Police in Roma, viale Liegi, 32;

per la riforma

della sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale Per Il Lazio (sezione Seconda) n. 4916/2021, resa tra le parti.

Visti i ricorsi in appello e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio della F.I.P.P.A. – Federazione Italiana Panificatori, Panificatori-Pasticceri e Affini, del Ministero dell'Economia e delle Finanze, del Ministero delle Politiche Agricole Alimentari Forestali, di Confagricoltura – Confederazione Generale

dell'Agricoltura Italiana, della F.I.P.P.A. – Federazione Italiana Panificatori, Panificatori-Pasticceri e Affini, di Confagricoltura – Confederazione Generale dell'Agricoltura Italiana, della Confederazione Nazionale Coldiretti;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 16 giugno 2022 il Cons. Raffaello Sestini e dato atto delle difese delle parti come da verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

1 – La Confederazione Nazionale Coldiretti e la Confederazione Italiana Agricoltori – CIA Agricoltori Italiani impugnano, separatamente, la sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (sezione Seconda) n. 04916/2021, che ha accolto il ricorso proposto dalla Federazione Italiana Panificatori, Panificatori-Pasticceri e Affini - F.I.P.P.A. per l'annullamento del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 5.8.2010, pubblicato in G.U. in data 10.09.2010, recante la *“individuazione dei beni che possono essere oggetto delle attività agricole connesse di cui all'art. 32, co. 2, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi”*, limitatamente alla parte in cui indica tra i suddetti beni anche la *“produzione di prodotti di panetteria freschi”* univocamente individuata dal codice ATECO 10.71.1; di ogni atto o provvedimento presupposto, connesso e/o consequenziale, ivi compresa la non conosciuta «proposta del Ministero delle politiche agricole e forestali, espressa con nota n. 6180 del 20 aprile 2010, con la quale viene chiesta, ai fini dell'emanazione del decreto di cui all'art. 32, comma 2, lettera c), del Tuir, 2 la modifica della tabella allegata al decreto del Vice-Ministro dell'economia e delle finanze del 26 ottobre 2007.

2 – Le due Confederazioni appellanti intervengono reciprocamente ad adiuvandum nell'altro appello. Intervengono anche l'Associazione ricorrente e il Ministero soccombente in primo grado, con ampio scambio di memorie fra le parti.

3 – I due appelli devono essere riuniti, in quanto proposti avverso la medesima sentenza e concernenti le medesime questioni.

3.1 - In particolare, con decreto del 5 agosto 2010, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato un primo regolamento recante la "Individuazione dei 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", ai sensi dell'art. 32, comma 2, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, T.U.I.R. Tale articolo qualifica i "redditi agrari", una delle componenti della base imponibile per il calcolo dell'IRPEF, costituendo una species dei redditi fondiari. Infatti, le attività agricole possono essere tipiche, ex art. 32, comma 2, lett. a), b), TUIR, nonché connesse ex art. 2135, terzo comma, c.c. Il Legislatore, a fini tassonomici fiscali, ha delegato il M.E.F. ad aggiornare, con cadenza biennale, l'elenco contenente l'indicazione delle attività considerate comunque connesse a quelle agricole.

Con tale primo Regolamento, il M.E.F. ha quindi ricompreso anche la "Produzione di prodotti di panetteria freschi"

3.2 - Con ricorso notificato il 29.10.2010, la FIPPA ha impugnato il decreto ministeriale dinnanzi al TAR per il Lazio. Il 17 giugno 2011, il M.E.F. ha quindi emanato un secondo Regolamento, sostitutivo del precedente con efficacia ex nunc, chiarendo come l'attività di "Produzione di pane" genericamente intesa, sia annessa a quelle agricole. Avverso il nuovo regolamento FIPPA ha proposto ricorso per motivi aggiunti dinnanzi al

TAR per il Lazio. Le Amministrazioni intimare si sono costituite insistendo per la legittimità dei provvedimenti impugnati e concludendo per il rigetto del ricorso principale e dei motivi aggiunti. Peraltro, il 13 febbraio 2015 il M.E.F. ha emanato un ulteriore terzo Regolamento in materia, insistendo nel considerare la “Produzione del pane” come un’attività connessa a quelle tipicamente agricole. Il terzo regolamento non è stato impugnato.

4 - Il TAR per il Lazio, con sentenza del 28 aprile 2021, n. 4916, ha accolto i quattro motivi presentati dalla FIPPA con il ricorso principale, annullando il primo ed il secondo Regolamento limitatamente alla inclusione, tra i beni che possono essere oggetto delle attività agricole connesse ex art. 32 TUIR, di quelli rivenienti dalla “produzione di prodotti di panetteria freschi” (DM 5 agosto 2010) nonché dalla “produzione di pane” (DM 17 giugno 2011).

4.1 - Secondo la predetta decisione *“Il pane e gli altri prodotti da forno non mai possono essere considerati prodotti di prima trasformazione, derivando non già direttamente da un prodotto agricolo (ad esempio, il grano) bensì dalla farina, che a sua volta costituisce trasformazione del grano, oltre che da altri ingredienti. Di qui la ontologica estraneità alla nozione di attività **agricola** connessa, ai sensi dell’art. 2135, comma 3, c.c. e la non riconducibilità di detta attività nel novero di quelle elencate all’art. 32, comma 2, lett. c) del TUIR, atteso che la norma tributaria fa espresso riferimento alla definizione codicistica mediante il testuale richiamo dell’art. 2135 c.c.”*

4.2 - Ne consegue, secondo il giudice di primo grado, la illegittimità delle previsioni contenute nei DDMM gravati, cui spetta giustappunto la individuazione dei beni che *“possono essere oggetto delle attività agricole connesse”*, ma non anche di beni e prodotti che non siano il frutto di esse attività agricole connesse.

4.3 - Secondo il TAR pertanto le disposizioni ministeriali censurate “*esorbitano dalla delega contenuta all’art. 32, comma 2, lett. c), TUIR; - violano i principi codicistici di cui all’art. 2135 c.c., interpretati altresì al lume del diritto UE; - contrastano, altresì, con gli stessi principi del Trattato in tema di politica comune dell’agricoltura, assumendo idoneità lesiva delle regole comuni in materia di concorrenza*”.

4.4 – Gli stessi atti per il TAR sono altresì “*lesivi dei valori costituzionali, pure prospettati dai ricorrenti con il terzo mezzo di gravame, stante: - la non giustificata, e quindi irragionevole, disparità di trattamento fiscale tra le imprese esercenti la attività di **panificazione**, sottoposte al regime ordinario di “impresa”, e gli agricoltori che detta attività di **panificazione** esercitano (artt. 3, 41, 53 e 97 Cost.), cui si rende applicabile anche per tale attività la disciplina agevolata generalmente contemplata per il reddito agrario; - l’effetto distorsivo del libero giuoco concorrenziale, e la violazione del principio di parità delle armi nel dispiegarsi dell’attività economica privata, riveniente da tale regime agevolato, che in definitiva viene attribuito a cagione di una *qualitas* “soggettiva” (status di imprenditore agricolo) piuttosto che della natura dell’attività espletata –produzione di pane o di alimenti da forno- che non mai può rientrare nel novero di quelle connesse all’agricoltura; - la correlata violazione dei principi generali in materia di imposizione fiscale.*

4.5 – Secondo la medesima sentenza ne discende, infine, la fondatezza del quarto mezzo (del ricorso introduttivo e dell’atto recante motivi aggiunti), stante la violazione, altresì, dei principi informanti la “*liberalizzazione della attività di produzione di pane*” (art. 4 d.l. n. 223/2006)”.

5 - Avverso tale sentenza hanno proposto appello la Confederazione Nazionale Coldiretti e la Confederazione Italiana Agricoltori che, con

istanza depositata il 7.12.2021, ha chiesto, ai sensi degli artt. 70 e 96 c.p.a., la riunione dei due appelli ed ha spiegato atto di intervento ad adiuvandum rispetto all'appello della Coldiretti.

5.1 - Si sono altresì costituiti i due Ministeri intimati e, con propria memoria, la Difesa erariale insiste nell'affermare la piena legittimità dell'operato delle Amministrazioni difese ed il sopravvenuto difetto di interesse delle ricorrenti.

5.2 - La Federazione Italiana Panificatori, Pasticceri e Affini - F.I.P.P.A. e un panificatore esercente, in proprio, si sono costituiti in giudizio per contrastare gli appelli.

6 - Gli appellanti chiedono l'annullamento della sentenza del TAR sulla base di un unico motivo, così sintetizzabile: Error in procedendo per mancata declaratoria di inammissibilità del ricorso promosso per impugnazione di normativa sopravvenuta – Error in procedendo per mancato riconoscimento di difetto di giurisdizione – Error in iudicando per inesatta individuazione della corretta nozione di attività **agricola** connessa ai sensi dell'art. 32 del TUIR e dell'art. 2135 c.c. – Error in iudicando per mancato riconoscimento della disparità di trattamento conseguente alla violazione della disciplina europea pro-concorrenziale effettivamente rilevante nella fattispecie concreta, con annessa violazione dell'assetto liberalizzato del settore della **panificazione** conseguente all'art. 4 del d.l. n. 223 del 2006.

7 – Al riguardo, considera in primo luogo il Collegio che la censura riferita a un asserito difetto di giurisdizione del giudice amministrativo in favore delle Commissioni Tributarie a conoscere degli impugnati provvedimenti ministeriali del 5.8.2010 e del 17.6.2011 è inammissibile, in quanto la contestazione avviene solo nell'appello, nulla essendo stato eccepito al

riguardo in primo grado.

7.1 - Oltre che inammissibile, l'eccezione è comunque infondata, non venendo nel caso di specie in rilievo la pretesa tributaria in sé e per sé considerata, o la sua contestazione, ma la legittimità degli impugnati decreti ministeriali nell'aver incluso tra le attività agricole connesse ex art. 2135 il pane e i prodotti di forno.

7.2 - Si è infatti censurato in primo grado come i panificatori agricoltori siano stati ingiustamente assoggettati, da parte dei provvedimenti impugnati, al regime fiscale agevolato riservato alle attività agricole, con applicazione: a) di un più favorevole criterio forfettario di determinazione del reddito basato sulla rendita catastale dei terreni ai sensi degli artt. 34 del TUIR (D.P.R. n.917/1986 (senza contare che, per le attività agricole diverse da quelle che formano reddito agrario - ossia quelle non incluse nella relativa tabella ministeriale - ai sensi dell'art. 32, comma 2, lett. c) del TUIR, tra cui non era annoverata la produzione di pane fresco prima dell'intervento del D.M. del 5.8.2010, l'art. 56-bis del medesimo TUIR consente l'applicazione di un regime forfettario di determinazione del reddito di impresa, mediante l'applicazione all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggetta a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto di un coefficiente di redditività del 15 %); b) di un regime agevolato di applicazione dell'IRAP, non essendo applicabili le disposizioni contenute nell'art. 9 del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446, bensì la previsione contenuta nell'articolo 17, comma 2, del citato D.Lgs. n. 446/1997, che definisce le modalità di determinazione del valore della produzione netta per le attività che quantificano i redditi d'impresa forfettariamente; c) di un più favorevole criterio di detrazione IVA ai sensi dell'art. 34-bis del D.P.R. n. 633/1972, nella misura pari al 50 per cento

dell'imposta a debito applicabile alle attività di produzione di beni e servizi di cui al comma 3 dell'art. 2135 c.c.; d) della esenzione ICI relativamente ai fabbricati iscritti al catasto come rurali ai sensi del combinato disposto dell'art. 23-bis del D.L. n. 207/2008, convertito in L. n. 14/2009, e dell'art. 2, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 504/1992; e) della esenzione dal contributo di costruzione di nuovi fabbricati da adibire all'attività **agricola** (e a quelle alla stessa connesse) ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 380/2001. Diversamente, per i panificatori non agricoltori vige il sistema impositivo ordinario di "reddito d'impresa"; con conseguente inapplicabilità agli stessi delle agevolazioni valevoli per gli agricoltori.

7.3 - Sarebbe quindi evidente l'effetto distorsivo per il mercato derivante dall'adozione dei provvedimenti impugnati in primo grado, nonché l'effettivo svantaggio economico verificatosi in capo ai ricorrenti di primo grado, essendo consentito agli agricoltori, non solo produrre pane fresco con un regime fiscale agevolato rispetto ai panificatori tradizionali, ma anche venderlo direttamente quale prodotto agricolo, ben potendo essi (agricoltori) esercitare l'attività di vendita «dei prodotti provenienti in misura prevalente dalle rispettive aziende» ai sensi dell'art.4 della L. n. 228/2001. Di tale causa petendi, dunque, non possono conoscere le Commissioni Tributarie, ma solo il Giudice Amministrativo, chiamato a pronunciarsi sulla legittimità degli impugnati decreti ministeriali.

8 – A conclusioni diverse conduce l'esame della prima censura procedurale proposta dagli appellanti , con la quale viene dedotta l'improcedibilità del ricorso e dei motivi aggiunti di primo grado, in ragione della mancata impugnazione del D.M. 16.03.2015, n. 62 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che ha confermato l'inserimento operato da parte dell'impugnato D.M. del 17.06.2011, della "produzione di pane"

nell'elenco dei beni che possono essere oggetto di attività agricole connesse di cui all'art. 32, comma 2, lett. c), del TUIR.

8.1 - Infatti, il Ministero dell'Economia, con il suddetto decreto, si è limitato a disporre la mera riconferma, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2013, dell'inserimento della "produzione di pane" nel suddetto elenco, senza operare alcuna nuova istruttoria circa i presupposti sulla base dei quali detta attività è stata ivi inserita, i quali sono stati valutati esclusivamente in sede di adozione del precedente D.M. del 17.06.2011 impugnato in primo grado. 8.2 - Da qui la contro-deduzione degli odierni resistenti circa la natura di atto meramente confermativo del D.M. del 17.06.2011, in ordine al quale non sussisteva in capo ai ricorrenti alcun onere di specifica impugnazione.

8.3 - In realtà a giudizio del Collegio i due successivi provvedimenti puntualmente e tempestivamente impugnati, così come il successivo provvedimento non impugnato affatto, sono atti distinti fra loro, che hanno autonomamente disciplinato il regime fiscale delle attività considerate per ciascuno dei periodi considerati, in modo per così dire seriale, rinnovando ex nunc per ciascuno dei successivi periodi la decisione maturata con l'istruttoria iniziale.

8.4 - Ne discende, a giudizio del Collegio, l'onere di impugnare ciascuno dei predetti atti per ottenerne l'annullamento –e quindi la non produzione di effetti, per ciascun periodo temporale di riferimento.

8.5 - In particolare, è possibile individuare la presenza di un interesse a ricorrere differenziato ed attuale in relazione a ciascuno dei predetti atti per la parte in cui lo stesso è attualmente e concretamente lesivo per il ricorrente, senza che sia quindi necessario impugnare gli atti pregressi che hanno già esaurito i loro effetti e senza che una loro eventuale mancata

impugnazione possa far presumere alcuna acquiescenza per i periodi successivi.

8.6 - Dalle medesime considerazioni consegue che l'attualità dell'interesse a ricorrere viene meno quando il provvedimento impugnato cessa di produrre i propri effetti in quanto sostituito nelle more da un nuovo provvedimento, ancorché di contenuto analogo, di disciplina del periodo temporale successivo, salvo che residui un ulteriore interesse strumentale o a fini risarcitori.

8.7 - Nella fattispecie in esame, peraltro, il tenore delle domande non consente al Collegio di individuare alcun profilo di attualità dell'interesse riferito ai periodi pregressi, posto la lamentata violazione del principio di concorrenza si sarebbe già verificata ed esaurita pro tempore, pur proseguendo nell'attualità sulla base di un nuovo provvedimento però non impugnato, e che il richiesto annullamento per il passato dell'indebito trattamento di favore di altri soggetti non comporterebbe l'attribuzione di un analogo beneficio in favore degli appellanti, che neppure dimostrano di aver subito un danno "storico", in termini di minore competitività sul mercato, suscettibile di quantificazione e risarcimento.

8.8 – In conclusione, a giudizio del Collegio il giudizio di primo grado era divenuto improcedibile, così come ritenuto dalle odierne appellanti, alla scadenza del periodo di validità degli atti impugnati con il ricorso ed i motivi aggiunti, non essendo stato ugualmente impugnato il successivo provvedimento che aveva posto una nuova (pur analoga) disciplina per il nuovo periodo temporale.

9 – Il Collegio non può pertanto procedere oltre nell'esame del merito delle questioni dedotte, in quanto l'appello deve essere accolto nei termini anzidetti.

10 – La complessità e non univocità delle questioni giustificano tuttavia la compensazione delle spese del doppio grado di giudizio.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Terza), definitivamente pronunciando sui due appelli come in epigrafe riuniti, li accoglie e, per l'effetto, in riforma dell'appellata sentenza dichiara improcedibile il ricorso di primo grado per sopravvenuta carenza di interesse.

Compensa le spese del doppio grado.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nelle camere di consiglio dei giorni 16 giugno 2022, 15 settembre 2022, con l'intervento dei magistrati:

Michele Corradino, Presidente

Giulia Ferrari, Consigliere

Raffaello Sestini, Consigliere, Estensore

Antonio Massimo Marra, Consigliere

Antonella De Miro, Consigliere

L'ESTENSORE

Raffaello Sestini

IL PRESIDENTE

Michele Corradino

IL SEGRETARIO