

FISCO I riflessi sul piano civilistico e fiscale di una pratica molto comune

di **Luciano Mattarelli**



Attività agricole connesse decisiva la vendita dei prodotti

Un'analisi
dell'art. 2135 c.c.
e del Tuir
evidenzia
come il requisito
della prevalenza
debba essere
verificato
anche nella fase
della
commercializzazione

La disciplina delle attività agricole connesse rappresenta uno degli istituti più significativi attraverso i quali il legislatore ha inteso favorire l'evoluzione dell'impresa agricola da mera produttrice di materie prime a soggetto capace di valorizzare economicamente la propria produzione. In tale prospettiva si colloca l'art. 2135, terzo comma, del Codice civile, che qualifica come agricole le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, dalla silvicoltura o dall'allevamento di animali. Il riconoscimento della natura agricola di tali attività assume particolare rilevanza sotto il profilo fiscale, poiché consente, al ricorrere dei

requisiti previsti dalla normativa e dalla prassi di riferimento, di determinare il reddito su base catastale (art. 32 del Tuir) oppure di accedere al regime forfettario di cui all'art. 56 bis.

Le attività connesse non costituiscono, tuttavia, attività agricole per natura. Esse acquisiscono tale qualificazione soltanto quando sussiste un rapporto di accessorietà e complementarietà rispetto all'attività agricola principale, rapporto che la dottrina e la giurisprudenza individuano nella duplice connessione soggettiva e oggettiva prevista dall'art. 2135 del Codice civile. Da un lato è necessario che l'attività sia esercitata dallo stesso imprenditore agricolo; dall'altro, deve sussistere un collegamento funzionale con la valorizzazione della produzione aziendale.

L'ambito di applicazione

Sul piano tributario la circolare 44/E del 2004 ha ristretto l'ambito applicativo dell'art. 32 del Tuir alle sole attività di manipolazione e trasformazione che devono avere a oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dall'attività agricola principale e rientrare tra quelli individuati dal Decreto ministeriale 13 febbraio 2015, che individua le lavorazioni considerate produttive di reddito agrario. Qualora i prodotti ottenuti non rientrino tra quelli individuati dal Decreto ministeriale 13 febbraio 2015, ma risulti comunque rispettato il requisito della prevalenza, non trova applicazione l'art. 32 del Tuir, bensì il regime forfetario previsto dall'art. 56-bis, comma 2, del medesimo testo unico, che determina il reddito d'impresa applicando un coefficiente di redditività del 15% ai corrispettivi delle operazioni registrate ai fini Iva. Restano invece escluse da tale regime le trasformazioni non abitualmente esercitate nell'ambito dell'attività agricola che intervengono su prodotti già trasformati, dando origine a nuovi beni privi del necessario collegamento con l'attività agricola principale ai sensi dell'art. 2135 del Codice civile; in tali ipotesi il reddito deve essere determinato secondo le regole ordinarie dell'art. 56 del Tuir.

Il requisito della prevalenza

Uno dei profili maggiormente delicati riguarda il requisito della prevalenza. Le circolari dell'Agenzia delle entrate n. 44/E del 15 novembre 2002 e n. 44/E del 14 maggio 2004 hanno chiarito che l'imprenditore agricolo può acquistare prodotti da terzi sia per incrementare quantitativamente la produzione, sia per ampliare la gamma dell'offerta commerciale, purché tali prodotti non risultino prevalenti rispetto a quelli ottenuti direttamente dalla propria attività agricola e vengano sottoposti a un processo di manipolazione o trasformazione.

La prassi amministrativa distingue correttamente le modalità di verifica della prevalenza. Qualora vengano acquistati prodotti appartenenti alla medesima specie merceologica di quelli coltivati direttamente, il confronto deve essere effettuato in termini quantitativi; se invece l'approvvigionamento riguarda prodotti differenti, il giudizio deve essere espresso confrontando il valore normale della produzione propria con il costo dei beni acquistati. Si tratta di criteri ormai consolidati che consentono di preservare il collegamento tra attività principale e attività connessa senza impedire all'impresa agricola di rivolgersi al mercato per integrare la propria produzione.

Quando il requisito della prevalenza non risulta rispettato, è necessario distinguere due diverse situazioni. Se l'attività di manipolazione



o trasformazione riguarda prodotti compresi nel Decreto ministeriale 13 febbraio 2015, continua a trovare applicazione la cosiddetta franchigia prevista dalla prassi amministrativa. In questo caso, il reddito mantiene natura agraria limitatamente alle quantità di prodotti lavorati che non superano il doppio di quelle ottenute direttamente dall'impresa agricola, ovvero nel caso di acquisto di prodotti diversi finalizzato ad ampliare la gamma dell'offerta, entro il limite del doppio del valore normale della produzione propria. La parte eccedente tali limiti, invece, genera reddito d'impresa, da determinare secondo i criteri ordinari previsti dall'art. 56 del Tuir. Diversa è l'ipotesi in cui la manipolazione o la trasformazione riguardi prodotti non compresi nel Decreto ministeriale 13 febbraio 2015. In tal caso, il mancato rispetto della prevalenza impedisce sia l'applicazione dell'art. 32 del Tuir sia del regime forfetario previsto dall'art. 56-bis, che richiede espressamente la sussistenza di tale requisito. Di conseguenza, l'intero reddito prodotto assume natura di reddito d'impresa ed è determinato analiticamente ai sensi dell'art. 56 del Tuir.

Un criterio essenziale

Accanto ai criteri ormai consolidati elaborati dalla prassi amministrativa, merita tuttavia attenzione un ulteriore profilo interpretativo destinato ad assumere crescente rilevanza pratica. La verifica della prevalenza non dovrebbe infatti limitarsi esclusivamente al confronto tra prodotti propri e prodotti acquistati da terzi impiegati nella fase produttiva, ma dovrebbe estendersi anche alla successiva commercializzazione dei beni ottenuti.

Le attività agricole connesse trovano infatti la loro giustificazione economica e giuridica nella valorizzazione della produzione agricola aziendale. Se, in un determinato periodo d'imposta,

l'imprenditore commercializzasse esclusivamente prodotti acquistati da terzi, pur disponendo di una produzione propria quantitativamente prevalente, verrebbe meno proprio quella funzione di collegamento tra attività principale e attività connessa che costituisce il fondamento dell'art. 2135 c.c. e dell'art. 32 del Tuir. In tale circostanza l'attività economicamente rilevante non sarebbe più la valorizzazione della produzione aziendale, bensì la mera commercializzazione di prodotti acquistati sul mercato.

Il requisito della prevalenza dovrebbe quindi essere interpretato in una prospettiva unitaria, considerando non soltanto l'origine delle materie prime utilizzate nel processo produttivo, ma anche la loro effettiva partecipazione al ciclo economico attraverso la successiva immissione sul mercato. La commercializzazione dei prodotti propri, previamente manipolati o trasformati nei limiti della prevalenza, non rappresenta infatti un mero adempimento conclusivo del processo produttivo, bensì l'elemento sostanziale che consente di preservare il carattere agricolo dell'attività esercitata, evitando che un istituto nato per valorizzare la produzione del fondo venga utilizzato per attrarre nel regime agricolo attività sostanzialmente commerciali prive del necessario collegamento con il ciclo produttivo aziendale. ■

RIFERIMENTO NORMATIVO

In questo Qr code si può consultare l'art 2135 del Codice civile, che definisce la figura dell'imprenditore agricolo:

