



# **ATTIVITÀ CONNESSE IN AGRICOLTURA**

TASSAZIONE CATASTALE, ORDINARIA E FORFETTARIA  
NOZIONI DI FISCALITÀ PER L'IMPRESA AGRO-ALIMENTARE

a cura di Maurizio Cavalli

TODI, Gennaio 2019

*Attività connesse in agricoltura. Tassazione catastale, ordinaria e forfettaria. Nozioni di fiscalità per l'impresa agro-alimentare.*

Collana "I Quaderni dell'I.I.S. Ciuffelli-Einaudi di Todi"  
N. 8 - Gennaio 2019

A cura di Maurizio Cavalli  
Collaborazione: Gilberto Santucci

Stampa: Tipografia Tuderte - Todi

ISBN: 9788894386424

---

Collana "I Quaderni dell'Istituto Ciuffelli-Einaudi di Todi":

- 1) L. Nasini, G. Santucci, *Diario metereologico di Todi: sessanta anni di osservazioni (1950-2010) all'Istituto Agrario "Augusto Ciuffelli"* - Todi, Maggio 2011.
- 2) R. Murano, M. Rinaldi, G. Santucci, *Album dei 150 anni del Ciuffelli: ricordo delle celebrazioni dell'Istituto Agrario di Todi* - Todi, Settembre 2014.
- 3) P. Costanzo, M. Gramaccia, M. Rinaldi, G. Santucci, *La Collezione Garnier Valletti dell'Istituto Agrario di Todi* - Todi, Marzo 2016.
- 4) M. Cavalli, *Attività connesse in agricoltura: nozioni di fiscalità per l'impresa agro-alimentare* - Todi, Aprile 2017.
- 5) M. Rinaldi, *Archivio Storico Istituto Ciuffelli-Einaudi di Todi. Mappatura ed inventario sommario per il riordino, l'archiviazione corrente, la conservazione e la consultazione* - Todi, Settembre 2018.
- 6) Autori vari, *L'orto della strega Matteuccia nell'abbazia di Montecristo. Il Giardino delle erbe aromatiche ed officinali dell'Istituto Agrario di Todi* - Todi, Gennaio 2019.
- 7) Autori vari, *La Biblioteca Edda Bellucci dell'Istituto Ciuffelli-Einaudi di Todi. Sedi, consistenza, inventario fondo antico, criteri di catalogazione e ricerca, valorizzazione didattica della biblioteca e dei centri di documentazione* - Todi, Gennaio 2019.



Quest'opera è stata rilasciata con licenza Creative Commons Attribuzione 4.0 Internazionale.  
Per leggere una copia della licenza visita il sito web <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>.



## **PRESENTAZIONE**

*Dopo l'uscita del primo volume nell'aprile 2017, nel quale il dottor Maurizio Cavalli ha redatto un vero e proprio vademecum sulle attività agricole connesse, pubblichiamo ora un'edizione aggiornata ed integrata, ad uso degli imprenditori ma anche degli studenti dell'Istituto.*

*È la conferma dell'amore che il Vice Presidente dell'Associazione Ex Allievi dell'Itas "A. Ciuffelli" ha per l'Istituto che lo ha formato in gioventù e verso il quale continua a dare prove di attaccamento e di affetto.*

*La nuova fatica troverà certamente lo stesso favore e sarà un mezzo utilissimo per chi lavora nel settore agricolo.*

*L'Associazione Ex Allievi è orgogliosa di annoverare fra i suoi più attivi soci Maurizio Cavalli che rappresenta una punta di eccellenza tra quanti hanno frequentato il nostro Istituto e che nel mondo del lavoro e dell'agricoltura si sono affermati dando lustro al "Ciuffelli".*

Prof. Giovanni Ruggiano  
*Presidente Ass. Ex Allievi Itas Todi*



## PREFAZIONE

*“Quaderni dell’Istituto Ciuffelli-Einaudi di Todi” è un’idea che nasce per arricchire l’offerta formativa del Polo tecnico della Media Valle del Tevere con i suoi molteplici indirizzi di studio, per qualificare la sua presenza nel territorio regionale e nel panorama culturale dell’istruzione tecnica superiore; è un’idea che vuole accompagnare i processi di innovazione tecnica e metodologica che la Scuola deve affrontare per promuovere un apprendimento significativo in una società e in un tessuto economico in continua evoluzione; è un’idea che vuole riannodare una tradizione interrotta che ha visto l’Istituto Ciuffelli-Einaudi, nei migliori periodi della sua storia, editare materiali e riflessioni. Tra le molteplici iniziative, ai primi del Novecento, la pubblicazione settimanale della “Gazzetta Agricola Tuderte” e negli anni Sessanta e Settanta del secolo scorso, la pubblicazione delle “Note di tecnica agraria”.*

*Tanto più che, in una scuola delle competenze e del costruttivismo pedagogico, ricerca e sperimentazione devono svolgere un ruolo fondamentale, contribuendo a far sì che le attività di studio siano sempre in una relazione vitale con il mondo culturale, economico, imprenditoriale e tecnico del territorio, in un contesto sempre più europeo e globale.*

*In questo senso, il progetto di trasformare esperienze didattiche innovative, approfondimenti e sperimentazioni curriculari in agili pubblicazioni risponde anche alla volontà di documentare e diffondere le buone pratiche presenti nella Scuola e all’opportunità di valorizzare il lavoro svolto dai docenti.*

*Ricerca, sperimentazione e laboratorialità sono, infatti, le metodologie didattiche che sempre di più gli insegnanti usano per costruire percorsi efficaci di apprendimento. Percorsi che coinvolgono gli alunni in un ruolo “attivo”, dove, invece, le nozioni da ripetere non sono l’unica modalità formativa; dove i problemi dei contesti reali costituiscono una sfida per studenti e docenti, dove le metodologie dell’imparare facendo e del Learning by doing (apprendimento attraverso l’esperienza concreta) del Project work e Role playing costituiscono altrettanti stimoli per imparare attraverso l’azione e la riflessione.*

Il dirigente scolastico  
Prof. Marcello Rinaldi



## INTRODUZIONE

Pur nella diversità di applicazione, il regime agricolo non presenterebbe difficoltà se la cessione riguardasse esclusivamente prodotti agricoli.

Nella realtà la situazione è differente perché il produttore agricolo cede abitualmente beni che non sono considerati agricoli, effettua servizi che nulla hanno a che vedere con l'attività agricola, effettua attività agricole oltre i limiti della normativa del codice civile e tributaria.

In tal caso la situazione si complica con eventuali recuperi di imposta contestati. La cessione di beni diversi da quelli agricoli e le prestazioni di servizi si inseriscono nella normativa costituita per favorire il settore con un criterio di tassazione forfettario (per l'IVA), catastale per le imposte dirette.

Quindi gli operatori del settore sono spinti a forzare il dato normativo ed ottenere vantaggi di natura elusiva ed evasiva.

Per tali motivi il programma dei controlli predisposti dalla Agenzia delle Entrate prevede accertamenti mirati nei confronti dei soggetti che utilizzano in maniera abusiva le agevolazioni fiscali riservate ai settori della agricoltura e della pesca.

Tra gli altri priorità assoluta è prevista per i soggetti agricoli che svolgono attività agricole connesse (ex art. 2135 C.C.).

*Maurizio Cavalli*



## IL DATO NORMATIVO

L'art. 2135 C.C. considera imprenditore agricolo chi esercita l'attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamenti di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano il fondo, il bosco o le acque dolci o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse della azienda normalmente impiegate nella attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

Ai fini reddituali l'art. 32 della legge 22 dicembre 1986 n. 917 (reddito agrario), al comma 1 prevede che "il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale di esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso".

Il comma 2 lettera c), considera attività agricole tra l'altro "...le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 C.C., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte nel terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dell'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati ogni 2 anni e tenuto conto del criterio di cui al comma 1, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze su proposta del Ministro delle Politiche Agricole e Forestali.



## **PRESUNZIONE DI CONNESSIONE**

I beni che rientrano nelle attività agricole connesse sono quelli individuati dal D.M. 13 febbraio 2015 che integra il D.M. emanato il 17 giugno 2011.

Si riporta di seguito l'elenco dei prodotti agricoli che possono essere oggetto delle attività agricole connesse per le quali la determinazione del reddito avviene su base catastale, rientrando nel reddito agrario (ambito di applicazione dell'art. 32 comma 2 lett. c) DPR 917/86):

- Produzione di carni e prodotti della loro macellazione (10.11.0-10.12.0);
- Produzione di carne essiccata, salata o affumicata, salsicce e salami (ex 10.13.0);
- Lavorazione e conservazione delle patate, escluse le produzioni di purè di patate disidratato, di snack a base di patate, di patatine fritte e la sbucciatura industriale delle patate (ex 10.31.0);
- Produzione di succhi di frutta ed ortaggi (10.32.0);
- Lavorazione e conservazione di frutta ed ortaggi (10.39.0);
- Produzione di olio di oliva e di semi oleosi (01.26.0-10.41.1-10.41.2);
- Produzione di oli di semi di granturco (olio di mais) (ex 10.62.0);
- Trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte (01.41.0.-01.45.0-10.51.1-10.51.2.);
- Lavorazione delle granaglie (da 10.61.1 a 10.61.3.);
- Produzione di farina o sfarinati di legumi da granella secchi, di radici o tuberi o di frutta in guscio commestibile (ex 10.61.4);
- Produzione di pane (ex 10.71.1);
- Produzione di paste alimentari fresche e secche (ex 10.73.0);
- Produzione di vini (01.21.0.-11.02.1.-11.02.2);
- Produzione di grappa (ex 11.01.0);
- Produzione di aceto (ex 10.84.0);

Produzione di sidro e di altri vini a base di frutta (11.03.0);  
Produzione di malto e birra (11.06.0) (11.05.0);  
Disidratazione di erba medica (ex 10.91.0);  
lavorazione, raffinazione e confezionamento del miele (ex 10.89.0);  
Produzione di sciroppi di frutta (ex 10.81.0);  
Produzione e conservazione di pesce, crostacei e molluschi, mediante congelamento, surgelamento, essiccazione, affumicatura, salatura, immersione in salamoia, inscatolamento e produzione di filetti di pesce (ex 10.20.0);  
Manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 01.11-01.12.-01.13-01.15.-01.16.-01.19.-01.21.-01.23.-01.24.-01.25.-01.26.-01.27.-01.28.-01.30.-, nonché di quelli derivanti dalle attività di cui ai sopraccennati gruppi e classi;  
Manipolazione dei prodotti derivanti dalla silvicoltura di cui alle classi 02.10.0-02.20.0, comprendenti la segagione e la riduzione in tondelli, tavole, travi ed altri prodotti simili compresi i sotto prodotti, i semilavorati e gli scarti di segagione delle piante.

Nella circolare 44/E del 15 novembre 2004 è precisato che la determinazione del reddito su base catastale è applicabile anche se una o più fasi del processo produttivo sono eseguite da terzi, come, ad esempio, quando per la molitura delle olive il produttore agricolo si avvale del frantoio di terzi, oppure di una struttura conserviera per la trasformazione dei pomodori in conserva.

Si ricorda che con il D.M. 17 giugno 2011 si è provveduto ad escludere dai beni rientranti in agricoltura le pizzette, cialde, panini, rustici ed altre specialità salate da forno, e cioè i prodotti della “panetteria fresca” mentre viene confermato il pane quale prodotto della trasformazione agricola.

Gli effetti del nuovo decreto decorrono dal periodo d'imposta 2011.





## **I CODICI ATECO**

Per una corretta individuazione della attività, è necessario consultare le note esplicative relative alla classificazione delle attività economiche, rinvenibili nel sito dell'ISTAT.

Si precisa al riguardo, che se il codice è preceduto dalla locuzione “ex” si deve prendere in considerazione soltanto il prodotto indicato, e non tutti quelli compresi nel codice stesso.

Ad esempio, per il codice 10.84.0 – PRODUZIONE DI CONDIMENTI E SPEZIE – si deve fare riferimento soltanto alla produzione di aceto, escludendo la produzione di spezie, salse e condimenti.



## **CHIARIMENTI E NOVITÀ SULLA TASSAZIONE DEI SUINDICATI PRODOTTI ATECO**

### ***Manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 01.11.-01.12.-01.13.***

AGENZIA ENTRATE. CONS. GIURIDICA N. 954/72/2014

Per i vivaisti è possibile acquistare piante da terzi, al fine di ampliare la gamma dei propri prodotti e/o incrementare la produttività della impresa, eseguendo su questi ultimi una mera attività di “manipolazione” del prodotto. È stato definitivamente precisato, infatti, che le attività di concimazione, potatura, steccatura e rinvasatura delle piante e dei fiori sono attività assorbite dal reddito catastale.

Sul tema della “manipolazione” delle piante e dei fiori, si deve fare riferimento anche a quanto precisato dalle Entrate con una recente consulenza giuridica, in oggetto, fornita ad una associazione di categoria, in aggiunta a quanto già chiarito, con alcuni documenti di prassi (CIRC. 44/E/2002 e 44/E/2004).

La lettera a) comma 6 art. 2 L. 24.12.2003 n. 350 (FINANZIARIA 2004) ha armonizzato la disciplina civilistica (ex art. 2135 C.C.) con quella tributaria e, di conseguenza ha modificato i contenuti dell’art. 32 del TUIR.

Pertanto in aggiunta alle attività tipicamente agricole, come la coltivazione del fondo, la silvicoltura e l’allevamento di animali di cui al comma 1 art. 2135 C.C., sono state ricondotte nell’ambito agricolo, purché “non prevalenti” rispetto a quelle tipiche, e se individuate in un apposito decreto biennale del M.E.F., talune attività definite “connesse “ e dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti, ancorché non esercitate sui terreni .

La medesima disposizione della finanziaria 2004 ha introdotto nel TUIR anche l’art. 56 bis prevedendo un regime forfettario per alcune attività connesse a quelle agricole principali, come quelle di manipolazione e trasformazione non indicate nei decreti ministeriali o di fornitura di servizi.

Infatti, è noto che le imprese che producono piante e fiori contestualmente

all'esercizio delle attività principali di coltivazione dei vegetali, affiancano attività come per esempio, quelle di manutenzioni dei giardini, di servizi agro-meccanici o di spalatura della neve, utilizzando mezzi e risorse delle proprie imprese agricole.

Il legislatore con l'emanazione della legge finanziaria 2004 ha introdotto l'art. 56 bis nel TUIR prevedendo l'applicazione di regimi forfettari "alle attività di manipolazione, trasformazione e fornitura di servizi".

Inoltre le modifiche apportate dalla medesima legge di bilancio, con l'introduzione delle previsioni di cui alla lettera c) comma 2 art. 32 del TUIR, hanno disposto l'emanazione di specifici decreti con i quali si identificano taluni prodotti che, se manipolati e/o trasformati, devono essere assorbiti dalla tassazione catastale (reddito agrario), in luogo di quella commerciale. In tali provvedimenti sono stati introdotti prodotti come le piante ed i fiori che, se manipolati, permettono la tassazione agraria del reddito.

I provvedimenti richiamati hanno previsto, tra quelle riconducibili alla tassazione fondiaria, quelle di "manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 01.11.-01.12. e 01.13, inserendo tra i numerosi prodotti la coltivazione di ortaggi, fiori e piante ornamentali, orticoltura e prodotti di vivai di cui al codice 01.12., sancendo pertanto la possibilità di tassare su base catastale anche i prodotti "manipolati" e/o "trasformati" qui indicati.

L'Agenzia delle Entrate (CIRC. 44/E/2004), all'indomani delle modifiche indicate, aveva già chiarito che le attività di manipolazione e valorizzazione dei vegetali, destinati all'ampliamento della gamma dei prodotti in commercio e/o al fine di migliorare la produttività aziendale, nel rispetto del principio della "prevalenza", che impone acquisti di quantità (o valore) inferiori a quelli prodotti, devono essere, ricondotte nell'ambito delle attività agricole.

La recente consulenza giuridica, permette di definire ulteriormente il perimetro entro il quale le attività di manipolazione di piante e fiori devono essere ricondotte tra le attività agricole, giacché nel parere fornito dalle Entrate, acquisito il parere preventivo del ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali (parere 24856/2015) è stato confermato che le piante e i fiori necessitano comunque, di attività specifiche come quelle relative a:

- a) Concimazione, inserimento del terriccio nei ritentori idrici, sia durante il trasporto che durante la fase di permanenza delle stesse presso il cliente;

b) Trattamento delle zolle al fine di eliminare gli insetti nocivi dall'apparato radicale;

c) Potatura, steccatura e rinvasatura.

Peraltro è stato puntualmente precisato che molte delle attività di “manipolazione” indicate, non sono facoltative, ma sono necessarie e “dirette a raggiungere standard qualitativi omogenei anche in funzione delle necessità fitosanitarie imposte dai Paesi importatori”.

Pertanto, le dette attività devono essere ricondotte tra le attività che a norma della lettera c) comma 2 art. 32 TUIR e dei relativi decreti biennali richiamati, sono assorbite dal reddito agrario.

Inoltre, si deve distinguere tra le attività tipiche di coltivazione delle piante e dei fiori, che fanno rientrare il reddito nella tassazione agraria, poiché destinate alla crescita e/o alla propagazione dei vegetali, attraverso lo sviluppo di un ciclo biologico o di una parte essenziale di esso, e le attività di manipolazione, come appena indicate (tra le altre il cambio vaso, la steccatura, l'etichettatura e la potatura in aggiunta al trattamento delle zolle e all'inserimento del terriccio) che devono essere sviluppate nel rispetto del principio di prevalenza, ma che non necessitano di attività particolari (cicli biologici) giacché destinate a potenziare l'azienda agricola come pensata dal legislatore che ha emanato il DLgs 228/2001.

Pertanto, ad esempio, se il vivaista, al fianco della propria produzione, acquista da terzi piante, qualsiasi sia lo stato di coltivazione e dopo aver provveduto al cambio di un vaso e del terriccio, alla steccatura e confezionamento, li immette immediatamente in commercio, non si può parlare di attività commerciale, giacché non è stato sviluppato un ciclo biologico, ma esclusivamente di attività di “manipolazione dei vegetali ovvero di attività connesse alla attività principale, con la conseguente tassazione agraria del reddito prodotto, anche con riferimento alla cessione dei detti vegetali, “manipolati”.



## **INCENTIVATO IL LUPPOLO PER LA BIRRA ARTIGIANALE Art. 36 L. 154 del 28 LUGLIO 2016.**

Un incentivo per la produzione di “luppolo” al fine di favorire la natura agricola della produzione di birra.

Lo prevede l’art. 36 L. 154 del 28 luglio 2016 (collegato agricolo). La produzione della birra rientra nel “reddito agrario” in quanto attività connesse a quella agricola qualora sia ottenuta con prodotti ottenuti prevalentemente sul fondo. Infatti, in base all’art. 2135 C.C. e all’art. 32 del TUIR, la trasformazione di prodotti agricoli ottenuti prevalentemente sul fondo rientrano in agricoltura e con tassazione catastale qualora siano ricompresi nell’elenco di cui al D.M. 13 febbraio 2015.

Con lo sviluppo della produzione di birra artigianale in Italia, se l’impresa agricola produttrice rispetta i criteri di cui all’art. 2135 c.c. ed in particolare il criterio della prevalenza, l’attività rientra nel reddito agrario e non si verifica alcuna tassazione aggiuntiva, in quanto la birra ed il malto sono compresi nel D.M. 13 febbraio 2015. Tuttavia sorgono delle difficoltà per rispettare il principio della prevalenza in quanto un prodotto essenziale per la sua produzione è il luppolo che ora in Italia non viene coltivato.

Più in generale per produrre la birra occorrono acqua, malto di orzo, luppolo, lievito e zucchero. I produttori agricoli nazionali producono di fatto soltanto l’orzo.

Per il calcolo della prevalenza, a nostro parere, si escludono l’acqua, per la quale non si sostengono costi e il lievito, il quale, pur assumendo molta importanza nella formazione della birra, ha natura complementare. Analogamente si esclude lo zucchero. Quindi il calcolo della prevalenza va fatto confrontando i due prodotti essenziali e caratteristici, ossia il malto di orzo e quello di luppolo. L’orzo viene prodotto normalmente nella azienda agricola ma per arrivare alla birra occorre trasformarlo in malto, anche esso inserito nel decreto ministeriale tra i prodotti rientranti nel reddito agrario. La trasformazione viene effettuata da impianti specializzati che generalmente non sono posseduti dalle imprese agricole. Si ricorda che la trasformazione di un prodotto agricolo può essere fatta anche presso terzi (CIRC. 44/04).

Il confronto tra il prodotto proprio (l'orzo) e quello acquistato presso terzi (luppolo) deve avvenire in base al valore, trattandosi di due prodotti merceologicamente diversi.

Il valore dell'orzo prodotto in azienda agricola deve essere maggiorato, a nostro parere dal costo relativo alla maltificazione. ad esempio, se per produrre una certa quantità di birra servono 5 quintali di orzo, si assume in primo luogo il prezzo del prodotto agricolo in base alle mercuriali della Camera di Commercio che ipotizziamo a 15 euro il quintale, pari, quindi a 75 euro, si somma il costo della trasformazione in malto, supponiamo pari ad 80 €, ottenendo un totale di 155 €.

Se il costo del luppolo acquistato per produrre la quantità di birra è inferiore la produzione di birra rientra integralmente nel reddito agrario.

Se invece il luppolo necessario, magari per rendere più amara la birra, è costato 200 €, occorre determinare la quota rientrante nel reddito agrario e per differenza quella tassata a bilancio, come precisato dalla circolare 44/2004.

Avendo prodotto 155 la prevalenza è rispettata acquistando ulteriori 154. Per differenza rimane escluso dalla prevalenza il residuo costo del luppolo di 46. Siccome la spesa complessiva tra malto di orzo e luppolo è risultata pari a 355 ne consegue che l'attività rientrante nel reddito agrario corrisponde all'87% (rapporto tra 155+154:355) del reddito effettivo, mentre il 13% del reddito (corrispondente alla eccedenza di 46 di luppolo) va tassato a bilancio. Se il produttore agricolo producesse anche il luppolo l'intera attività rientrerebbe nel reddito agrario. Quindi risulta tempestivo l'intervento legislativo del collegato agricolo, secondo cui il ministero delle politiche con proprie risorse favorisce il miglioramento delle condizioni per la produzione e trasformazione del luppolo.

Si ricorda che ai fini della prevalenza non può essere considerata agricola la produzione ottenuta fuori dai confini dello stato italiano per diversità dei regimi fiscali. Ai fini IVA la birra non è compresa nella prima parte tabella A e quindi si applica il regime ordinario.

Inoltre, sempre per i produttori di birra, buone notizie dal 1° gennaio 2017, l'accisa sulla birra è rideterminata in 3,02 euro per ettolitro con la riduzione ad oltre un decimo di quella attuale che è pari a 3,04 euro per ettolitro.



## **MANIPOLAZIONE DEI PRODOTTI DERIVANTI DALLA SILVICOLTURA. CODICE (02.10.0) (02.20.0)**

L'art. 32 del TUIR prevede che rientrino nel reddito agrario la coltivazione di fondi, la silvicoltura, l'allevamento e la produzione di vegetali in serra entro determinati limiti, nonché le attività agricole connesse di cui al 3° comma dell'art. 2135 C.C, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali con riferimento ai soli beni individuati ogni due anni con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

In particolare il decreto del 13 febbraio 2015 del Ministro economia ha statuito che rientrano tra i prodotti agricoli, con tassazione catastale, anche i prodotti derivanti dalla "manipolazione dei prodotti derivanti dalla silvicoltura di cui alle classi 02.1.00-02.20 comprendenti la segazione e la riduzione in tondelli, tavole, travi ed altri prodotti simili compresi i sottoprodotti, i semilavorati e gli scarti di segazione delle piante".

Tuttavia, i pellet non sono considerati un sottoprodotto o uno scarto della segazione (come potrebbero esserlo i trucioli di legno), ma un prodotto alla cui produzione è tesa l'attività della impresa. Di conseguenza la produzione di pellet non potrà rientrare nella determinazione del reddito catastale, previsto dall'art. 32 del TUIR, ma potrà rientrare nel campo di applicazione dell'art. 56 bis comma 2.

Questo prevede infatti che il reddito derivante dall'attività di manipolazione e trasformazione di prodotti non elencati nella tabella allegata al D.M. sia determinato applicando ai corrispettivi di vendita relativi a tale attività il coefficiente del 15%. È facoltà del contribuente optare per la determinazione del reddito in via ordinaria. In tal caso l'opzione ha validità triennale.



## **LE ATTIVITÀ DI COMMERCIALIZZAZIONE, CONSERVAZIONE E VALORIZZAZIONE**

Le attività di commercializzazione, conservazione e valorizzazione dei prodotti agricoli rientrano senz'altro nell'ambito di applicazione della determinazione del reddito catastale (art. 32 TUIR) quando riguardano prodotti propri, ossia ottenuti dall'esercizio dell'attività agricola principale (coltivazione del fondo, bosco, allevamento) dell'imprenditore agricolo.

La conservazione è l'attività con cui si preserva un prodotto agricolo, ad esempio, tramite il surgelamento, il congelamento, l'essicagione, ecc .. Per quanto riguarda l'attività di valorizzazione, va tenuto presente che un prodotto agricolo può essere valorizzato sia aumentando il valore commerciale con additivi, sia rendendolo più appetibile al consumatore tramite una migliore presentazione del prodotto agricolo stesso.

Nel caso in cui le succitate attività abbiano ad oggetto prodotti agricoli acquistati da terzi, dette attività non possono essere assoggettate al regime di determinazione del reddito catastale. (art. 32 TUIR).

Se tali attività non sono esercitate congiuntamente ad un processo di "manipolazione o trasformazione" viene a mancare ogni connessione con l'attività agricola principale e, pertanto, i redditi prodotti si determinano analiticamente secondo le ordinarie disposizioni in tema di redditi di impresa contenute nell'art. 56 TUIR.

### **ESEMPIO N. 1**

Imprenditore agricolo che produce 100 q.li di ciliegie e ne acquista altri 50 per commercializzarli insieme ai propri senza che intervenga alcun processo o di manipolazione o trasformazione, si avrà che:

I redditi derivanti dalla produzione dei 100 quintali propri rientreranno nel regime dei redditi agrari di cui all'art. 32 comma 2 lettera a);

I redditi derivanti dall'acquisto presso terzi e successiva commercializzazione dei 50 q.li di ciliegie rientrano tra i redditi d'impresa da determinare analiticamente secondo le regole indicate nell'art. 56 del TUIR (CIRC. 15 novembre 2004 n. 44).



## ESEMPIO N. 2

Imprenditore agricolo che trasforma uva nera di propria produzione e commercializza il vino rosso che ne deriva dopo averlo imbottigliato; lo stesso acquista da terzi vino bianco imbottigliato e lo rivende senza alcuna successiva attività di trasformazione o manipolazione; tale fattispecie comporta che:

I redditi derivanti dalla vendita di vino rosso sono considerati redditi agrari da assoggettare al regime previsto dall'art. 32 comma 2 lettera c);

I proventi derivanti dalla commercializzazione del vino bianco rientrano tra i redditi di impresa determinati analiticamente in base alle disposizioni di cui all'art. 56 del TUIR.

## PRODOTTI DIVERSI

Per i prodotti diversi da quelli elencati nei D.M. periodici, il reddito si applica secondo i criteri previsti dall'art. 56 bis del TUIR "ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE". Nella fattispecie, il comma 2 prevede che "per le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti agricoli diversi da quelli indicati nell'art. 32 comma 2 lettera c), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo del bosco o dall'allevamento di animali, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'IVA, conseguiti con tale attività, il coefficiente di redditività del 15%.

Di contro, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 56 bis le attività di trasformazione non usualmente esercitate nell'ambito dell'attività agricola. Sono tali le attività che intervengono in una fase successiva a quella che ha originato i beni elencati nel D.M. e, cioè, quelle atte a trasformare ulteriormente questi ultimi beni fino a realizzare prodotti nuovi che non trovano connessione con l'attività agricola principale ai sensi dell'art. 2135 C.C.

## ESEMPIO:

Non rientra nel disposto dell'art. 56 bis la trasformazione dello "yogurt" in gelato, in quanto frutto di una successiva trasformazione dello "yogurt" prodotto derivato del latte compreso nell'elenco approvato con il decreto ministeriale.

## LA PREVALENZA.

Le disposizioni contenute negli art. 32 e 56 bis del TUIR assoggettano al regime, rispettivamente, dei redditi agrari e dei redditi di impresa forfettari, i

redditi prodotti dagli imprenditori agricoli nello svolgimento delle attività agricole che derivano:

Dalla coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento di animali;

Dalle attività connesse di manipolazione e trasformazione (eventualmente accompagnate da attività di conservazione, commercializzazione e valorizzazione) dei prodotti agricoli ottenuti prevalentemente dal fondo, dal bosco o dall'allevamento stesso.

Tali disposizioni si applicano anche per i prodotti agricoli acquistati presso terzi a condizione che questi ultimi non siano comunque prevalenti rispetto ai prodotti propri.

La CIRC. n. 44 del 14 maggio 2002 ha dichiarato che l'utilizzo di prodotti acquistati presso terzi è ammesso al fine di migliorare la qualità del prodotto finale e di aumentare la redditività complessiva della impresa agricola: ad esempio, un imprenditore vitivinicolo che acquista vino da taglio presso terzi per migliorare la qualità del proprio prodotto.

Quindi, tenuto conto anche della evoluzione tecnica avvenuta nella economia delle imprese agricole, rientrano nel regime dei redditi agrari (art. 32) e dei redditi di impresa forfettizzati (art. 56 bis) anche i redditi prodotti da attività agricole connesse di manipolazione e trasformazione realizzate utilizzando prodotti acquistati da terzi al fine di ottenere anche un mero aumento quantitativo della produzione ed un più efficiente sfruttamento della struttura produttiva.

Sono tali:

Le attività di trasformazione su latte acquistato da terzi per produrre formaggio della stessa qualità di quello ottenuto dal latte di propria produzione;

Le attività di manipolazione del produttore di radicchio che acquista anche radicchio da terzi e dopo la pulitura ed il confezionamento, lo rivende insieme a quello proprio.

Inoltre rientrano nella connessione anche i redditi prodotti nell'esercizio che comportino l'utilizzo di prodotti acquistati da terzi per un miglioramento della gamma di beni complessivamente offerti dalla impresa agricola, semprechè i beni acquistati siano riconducibili al comparto produttivo in cui opera l'imprenditore agricolo (es: allevamento, ortofrutta, viticoltura, floricoltura, cerealicoltura, eccc).

Con riferimento alle attività di trasformazione, ad esempio, è ammissibile:

L'acquisto di ciliegie da terzi per produrre marmellata di ciliegie insieme alla

produzione di marmellata di fragole ottenuta con le fragole prodotte direttamente;

L'acquisto di uva bianche da terzi per ottenere vino bianco effettuato da un imprenditore che produce vino rosso da uve rosse prodotte direttamente;

La rivendita di carote da parte di un produttore di radicchio che, dopo l'acquisto, provvede anche pulirle e confezionarle (attività di manipolazione).

Non rientrano nel campo di applicazione degli art. 32 e 56 bis del TUIR, perché viene a mancare il presupposto di "accessorietà e strumentalità" rispetto alla attività agricola principale, i beni ottenuti dalla trasformazione di prodotti agricoli acquistati a terzi che sono fuori dalla tipologia di appartenenza dei beni ottenuti dalla trasformazione dei propri prodotti.

Esempio:

Attività di conserviera di pomodori svolta con prodotti, acquistati da terzi da parte di un imprenditore agricolo che produce formaggio con latte ottenuto dai propri allevamenti.

L'imprenditore agricolo che per migliorare la gamma dei beni offerti, acquista presso terzi prodotti di specie diversa da quelli prodotti (ad esempio mele con pere, pomodori con cipolle, non potendo confrontare quantità relative a beni di specie diversa, confronterà il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dalla attività agricola principale ed il costo dei prodotti acquistati da terzi.

Quindi la sussistenza della condizione della prevalenza si realizza con confronto quantitativo o monetario fra i prodotti agricoli ottenuti dalla attività agricola principale con i prodotti acquistati da terzi (CIRC. 44/E del 15 novembre 2004).

**MANCANZA DELLA PREVALENZA:**

Per verificare il requisito della prevalenza occorre distinguere il caso in cui l'attività connessa abbia ad oggetto beni che rientrano fra quelli elencati nel decreto ministeriale (ex art. 32, 2° comma lett. c)) dal caso in cui l'attività riguardi beni diversi da quelli inseriti nel D.M.

Nella prima ipotesi opera la cosiddetta "franchigia" e, quindi, sono da qualificare come redditi agrari, ai sensi dell'art. 32, i redditi derivanti dalla attività di trasformazione dei prodotti agricoli nei limiti del doppio delle quantità prodotta in proprio dall'imprenditore agricolo o nel caso di acquisti per un miglioramento della gamma, nei limiti del doppio del valore normale dei pro-

dotti acquistati. I redditi ottenuti dalla trasformazione delle quantità eccedenti saranno determinati analiticamente ai sensi dell'art. 56 del TUIR.

Nel caso in cui l'attività di manipolazione o trasformazione riguardi beni che non rientrano tra quelli elencati nel citato decreto ministeriale e, non è soddisfatto il requisito della prevalenza, esplicitamente richiesto dall'art. 56 bis del TUIR, l'intero reddito prodotto costituisce reddito d'impresa da determinarsi analiticamente in base all'art. 56 del TUIR.

In merito l'art. 56 bis comma 2 del TUIR recita....omissis... per le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati nell'art. 32 comma 2 lett. c) ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti della imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15%.

#### ATTIVITÀ CONNESSE OCCASIONALI.

L'art. 71 comma 2 bis del TUIR prevede un regime di determinazione forfettizzata dei redditi derivanti dallo svolgimento non abituale di attività agricole connesse "eccedenti i limiti di cui al comma 2 lett. c) art. 32 del TUIR.

La predetta disposizione stabilisce che si applicano le stesse percentuali di redditività previste ai commi 2 e 3 art. 56 bis.

In pratica il regime di forfettizzazione in esame si applica per le stesse attività indicate ai commi 2 e 3 del citato art. 56 bis cioè:

Attività agricole connesse non rientranti nell'elenco approvato con D.M. (comma2);

Attività di prestazione di servizio (comma 3).

Tali redditi conseguiti occasionalmente, classificati come "redditi diversi" devono essere, quindi, determinati in misura pari al 15% (per le attività di manipolazione o trasformazione) e al 25% (per le attività di servizi) dei corrispettivi.



## **LA TASSAZIONE DELLA ENERGIA DA FONTI AGROFORESTALI E FOTOVOLTAICHE COME ATTIVITÀ CONNESSA**

Con l'art. 1 comma 423 della L. 23.12.2005 n. 266 le attività effettuate dagli imprenditori agricoli di produzione o cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché carburanti e prodotti chimici ottenuti da vegetali derivanti prevalentemente dal fondo, costituiscono attività connesse ai sensi art. 2135 CC terzo comma CC e si considerano produttive di reddito agrario, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari.

Con la CIRC. n. 32/E del 6 luglio 2009 sono stati approfonditi i risvolti ai fini IVA e tassazione diretta.

La circolare precisa che “l'imprenditore agricolo ai sensi dell'art. 2135 C.C., è colui che svolge le attività di coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento di animali, nonché le attività connesse, ovvero quelle attività svolte dallo stesso soggetto che si pongono in un rapporto di effettiva relazione e coerenza con l'attività agricola principale” e continua dicendo che il comma 423 L.266/2005 ha ampliato la categoria delle attività agricole connesse di cui al terzo comma dell'art. 2135 C.C., riconducendo tra le stesse anche le produzioni di:

Energia elettrica e calorica derivante da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche;

Carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo;

Prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo.

Al riguardo si precisa che di norma per “fonti rinnovabili agroforestali” si intendono le biomasse ovvero la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dalla agricoltura (comprendente sostanze vegetali ed animali) e dalla silvicoltura (es: biomasse legnose che si ottengono da legna da ardere, cippato di origine agroforestale, o pellet derivante dalla segatura del legno).

Per fonti fotovoltaiche si intendono i moduli o pannelli fotovoltaici in grado di convertire l'energia solare in energia elettrica.

Per carburanti derivanti da produzioni vegetali, si intendono prodotti quale il bioetanolo (etanolo ricavato dalla biomassa ovvero dalla parte biodegradabile dei rifiuti, destinato ad essere usato come carburante); il biodiesel (etere metilico ricavato da un olio vegetale o animale, destinato ad essere usato come carburante); il biogas carburante ed altri carburanti simili.

Per prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli si intendono prodotti quali biopolimeri, bioplastici, ecc.. che si ottengono per esempio da amido e miscele di amido (prodotti dalla c.d. chimica verde).

La circolare continua affermando che tra le attività connesse di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c., per effetto delle modifiche normative in commento, sono ora comprese la produzione e cessione di energia elettrica e calorica derivante da fonti agroforestali e fotovoltaiche, nonché di carburanti e di prodotti chimici, ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo effettuate da un imprenditore agricolo.

La legge di stabilità per il 2006 (L.266/2005 art. 1 comma 423) aveva disposto che il reddito derivante dalla produzione e cessione di:

- energia elettrica da fonti rinnovabili agro-forestali;
- carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo;
- prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo.

effettuate da parte di imprenditori agricoli, andrà (sempre) determinato applicando il coefficiente di redditività del 25% all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini IVA (fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito ordinariamente) .

La legge di stabilità per il 2016 ha posto a regime la norma con la quale vengono rivisti completamente i suddetti criteri di tassazione della energia da fonti rinnovabili.

La legge di stabilità 2016 dispone dal 1° gennaio 2016 la sostituzione dell'art. 1 comma 423 legge 266/2005 disciplinante il trattamento fiscale dei proventi derivante dalla produzione e cessione di energia elettrica da fonte agroforestale effettuate da aziende agricole.

A seguito delle modifiche, è ora previsto che dal periodo di imposta 2016 la produzione (cessione) di:

energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali fino a 2.400.000 kwh annui e fotovoltaiche fino a 260.000 kwh;

carburanti e prodotti chimici di origine agro-forestale provenienti prevalentemente dal fondo.

effettuate da imprenditori agricoli costituiscono “attività connesse” (art. 2135 comma 3 CC) e producono reddito agrario.

Relativamente alla produzione di energia oltre i citati limiti, il reddito delle persone fisiche, delle S.S. e delle società agricole è determinato ai fini IR-PEF e IRES... “applicando all’ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini IVA il coefficiente di redditività del 25% fatta salva l’opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari”.

Tale metodo di determinazione del reddito si applica automaticamente; se l’imprenditore agricolo intende determinare il reddito nei modi ordinari, dovrà comunicarlo alla Agenzia delle Entrate nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata.

Nel caso di esonero dall’obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, la scelta deve essere comunicata con le stesse modalità ed i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione IVA. In caso di produzione di energia oltre i suddetti limiti (franchigia) in presenza di “prevalenza, il reddito è determinato in via naturale ex art. 56 bis comma 3 TUIR, e cioè applicando all’ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini IVA il coefficiente di redditività del 25% (al netto della tariffa incentivante), con possibilità di optare per la determinazione del reddito nei modi ordinari.

I soggetti destinatari del regime fiscale (Ag. Entrate CIRC 6 luglio 2009 n. 32/E) prevista per la produzione di energia da fonti rinnovabili sono:

persone fisiche, S.S. ed enti non commerciali che esercitano le attività agricole (art. 2135 cc);

società di persone, SRL e cooperative che rivestono la qualifica di società agricola, che optano per la determinazione del reddito su base catastale.

l’Agenzia (RIS. 18 luglio 2016 n.54/E) è intervenuta chiarendo che con riferimento alla produzione e alla cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, la tassazione su base catastale trova applicazione solo nei limiti della franchigia di 2.400.000 kwh individuata dal legislatore, nel presupposto che ricorra il requisito della prevalenza che caratterizza le attività agricole connesse (circ. 32/e DEL 2009).

Il requisito della prevalenza risulta soddisfatto quando (RIS. 54/E/2016):  
in termini quantitativi i prodotti utilizzati nello svolgimento delle attività connesse ed ottenuti direttamente dalla attività agricola svolta nel fondo siano prevalenti ossia superiori rispetto a quelli acquistati presso terzi;

- laddove il confronto qualitativo non sia possibile perché i beni sono di natura diversa, deve farsi riferimento al valore degli stessi, rapportando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dalla attività agricole svolta sul fondo ed il costo dei prodotti acquistati da terzi: il requisito della prevalenza si considera in tal caso soddisfatto quando il valore dei prodotti propri sia superiore al costo sostenuto per acquistare prodotti di terzi;

- laddove non sia possibile effettuare il confronto in quanto i prodotti non sono suscettibili di valutazione (come ad esempio nel caso dei residui zootecnici) la prevalenza può essere riscontrata effettuando una comparazione “a valle” del processo produttivo della impresa tra l’energia derivante dai prodotti propri e quella derivante da prodotti acquistati da terzi.

Oltre i 2.400.000 kwh annui, l’attività è assoggettata a tassazione forfettaria (applicazione coefficiente di redditività del 25%) sempreché sia rispettato il requisito della prevalenza. In mancanza del requisito della prevalenza si applicano le regole ordinarie in materia di determinazione del reddito d’impresa.

Relativamente al “fotovoltaico” con la RIS. N.86/E del 15 ottobre 2015 è stato precisato che entro il limite dei 260.000 Kwh, la produzione e la cessione da fonti fotovoltaiche costituiscono sempre attività connesse a quella agricola e si considerano produttive di reddito agrario. L’ambito di applicazione della nuova tassazione forfettaria riguarda invece la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche oltre i 260.000 Kwh annuo sempreché tuttavia risultino rispettati i criteri di connessione alla attività agricola principale individuati dalla circolare N. 32/e del 6 luglio 2009.

Al riguardo si ricorda che nella CIRC. n. 32/E l’Agenzia ha individuato i seguenti parametri di connessione:



- 1) la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 Kw di potenza nominale complessiva, si considera in ogni caso connessa alla attività agricola;
- 2) la produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200 kw di potenza nominale complessiva può essere considerata connessa alla attività agricola nel caso sussista uno dei seguenti requisiti:
  - a) la produzione di energia fotovoltaica derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati realizzati su strutture aziendali esistenti
  - b) il volume di affari derivante dalla attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) deve essere superiore al volume di affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 kw. Detto volume deve essere calcolato senza tener conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica
  - c) entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 Kw di potenza installata eccedente il limite dei 200 Kw, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ha di terreno utilizzato per l'attività agricola.

Se i suddetti parametri, non vengono rispettati troveranno applicazione, per la parte di reddito derivante dalla produzione di energia in eccesso le regole ordinarie in materia di reddito di impresa.

In particolare la produzione e cessione di energia elettrica e calorifica fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kwh annuo, e fotovoltaiche, sino a 260.00 kwh annuo costituiscono attività connesse alle attività agricole, pertanto, nelle suddette ipotesi il relativo reddito (calcolato su base catastale) va indicato nel quadro RA di Unico.

Nel caso di produzione di energia oltre i limiti sopra riportati, il reddito va indicato nel quadro RD del Modello UNICO.

Se il contribuente ha optato per la determinazione dei redditi nei modi ordinari, diventa obbligatorio compilare i quadri RF o RG.

L'energia elettrica non è un prodotto agricolo elencato nella tabella A parte prima allegata al DPR 633/72 con la conseguenza che le cessioni sono soggette ad IVA nella misura ordinaria del 22%.

L'aliquota ridotta nella misura del 10% si applica quando la cessione viene effettuata ai sensi della tabella A, parte terza b. 103, dello stesso decreto:

- per uso domestico;
- per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere;
- nei confronti di clienti grossisti, tra i quali deve ritenersi compreso il GSE.

In relazione alla produzione e cessione di energia elettrica, l'imprenditore agricolo che opera in regime speciale art. 34 1° comma DPR 633/72 deve tenere una contabilità separata ai sensi art. 36/633, per l'attività agricola e per l'attività di produzione di energia.

L'art. 1 comma 629 della legge di stabilità 2015, ha esteso il meccanismo del "reverse charge" alle cessioni di gas ed energia elettrica ad un soggetto rivenditore (art. 17 comma 6 d quater DPR 633/72)

Tenuto conto che il GSE rientra tra i soggetti rivenditori, per le cessioni di energia elettrica effettuate nei suoi confronti, il produttore deve applicare il regime della "inversione contabile".



## **ATTIVITÀ CONNESSE DI FORNITURA SERVIZI**

L'art. 56 bis comma 3 del TUIR introduce un regime forfettario dei redditi d'impresa prodotti dalle attività di fornitura di servizi effettuate ai sensi del comma 3 art. 2135 CC, vale a dire l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse della azienda normalmente impiegate nella attività agricola esercitata da parte di soggetti agricoli ditte individuali e s.s.

Come chiarito nella circolare n. 44/E del 2004 per rientrare tra le attività agricole connesse, l'attività di fornitura di servizi, svolta dall'imprenditore agricolo non deve assumere per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale. È da rilevare che la norma consente all'imprenditore agricolo che intenda fornire servizi a terzi, di utilizzare attrezzature normalmente utilizzate nella attività principale sia attrezzature utilizzate solo nella attività di servizi per conto terzi. Per fruire del regime forfettario di imposizione tuttavia è necessario, in tal caso, che vengano prevalentemente utilizzate attrezzature normalmente impiegate nella attività agricola principale rispetto ad attrezzature che sono impiegate solo nella attività di servizi per conto terzi.

Tale confronto va effettuato sulla base del fatturato realizzato con l'impiego di ciascuna specifica attrezzatura: il requisito della prevalenza è rispettato quando il fatturato derivante dall'impiego delle attrezzature normalmente impiegate nella attività agricola principale è superiore al fatturato ottenuto attraverso l'utilizzo delle altre attrezzature.

Ad esempio in presenza di una attività di servizi svolta utilizzando: un trattore normalmente impiegato nella attività agricola principale e una macchina trebbiatrice normalmente non utilizzata per l'attività principale. Il requisito della prevalenza andrà verificato sulla base del raffronto tra il fatturato ottenuto con l'utilizzo del trattore nella attività di servizi per conto terzi (esempio € 20.000,00) ed il fatturato ottenuto con la macchina trebbiatrice (esempio € 15.000,00).

Si precisa che nell'effettuare questo confronto non possono essere annoverate tra le attrezzature "normalmente impiegate nella attività agricola eser-

citata” dalla propria azienda beni le cui potenzialità siano sproporzionate rispetto all’estensione dei terreni dell’imprenditore agricolo o che non siano necessari nello svolgimento delle sue colture.

Nella connessione agricola rientra anche, ad esempio, l’attività di molitura olive anche per conto terzi, sempre che l’attrezzatura usata sia la stessa in uso per le proprie olive e sempre che si tratti di maggioranza della molitura aziendale.



## **AGRICOLTURA SOCIALE COME ATTIVITÀ CONNESSA**

Dal 23 settembre 2015 è in vigore la legge n. 141 del 18 agosto 2015, recante la nuova disciplina sull'agricoltura sociale, che attribuisce al settore agricolo un ruolo essenziale nella valorizzazione delle relazioni umane quale condizione di inclusione particolarmente verso persone con disagio; in tal senso il legislatore ha riconosciuto il grande valore sociale della agricoltura, quelle "esternalità positive" che ne caratterizzano il suo profilo e che sono testimoniate da tante esperienze di eccellenza realizzate in questi anni su tutto il territorio nazionale, soprattutto in quelle Regioni che con atti concreti hanno dimostrato la propria sensibilità verso quelle persone con difficoltà. Il mondo agricolo, infatti, si è sempre caratterizzato per lo stretto legame con il terziario e con la sua popolazione, svolgendo oltre l'attività tipica agricola ulteriori attività di carattere socio-sanitario, educativo, di formazione ed inserimento lavorativo, di ricreazione nei confronti di soggetti svantaggiati ed emarginati.

Si tratta quindi di una "legge che non configura nuove fattispecie, ma riconosce ciò che in questi decenni imprenditori responsabili hanno costruito.

La legge ha il pregio di formalizzare e valorizzare l'esperienza che gli imprenditori agricoli hanno acquistato nel campo dei servizi sociali, ma allo stesso tempo apre la strada a nuove pratiche di solidarietà e mutuo aiuto per gli imprenditori agricoli che perseguono l'obiettivo della multi funzionalità e della diversificazione.

È uno strumento essenziale per avvicinare il mondo agricolo ai cittadini e coordinare la crescita economica delle singole imprese agricole con la sostenibilità ambientale e sociale.

La legge sulla agricoltura sociale è diretta a disciplinare le attività esercitate dagli imprenditori agricoli (sia in forma singola che associate) e dalle cooperative sociali, con i beni e gli strumenti utilizzati normalmente nell'esercizio delle attività agricole e con la collaborazione dei servizi socio-sanitari e gli enti pubblici competenti sul territorio, che perseguono l'obiettivo di realizzare e offrire:

- a) l'inserimento socio-lavorativo di lavoratori disabili o svantaggiati, come coloro che non hanno un lavoro regolarmente retribuito da almeno sei mesi, di persone svantaggiate quali tossicodipendenti, alcolisti, condannati o gli internati ammessi a misure alternative alla detenzione, e di minori in età lavorativa iscritti in progetti di riabilitazione e sostegno sociale;
- b) prestazioni e attività sociali e di servizio per le comunità locali attraverso l'utilizzo delle risorse materiali e immateriali dell'agricoltura con l'intento di promuovere azioni volte allo sviluppo di abilità e capacità di inclusione sociale e lavorativa, di ricreazione e di servizi utili per la vita quotidiana;
- c) prestazioni e servizi aggiuntivi rispetto alle classiche terapie mediche, psicologiche e riabilitative finalizzate a migliorare le condizioni di salute emotive e cognitive interessati anche attraverso animali allevati e la coltivazione delle piante;
- d) progetti finalizzati alla educazione ambientale e alimentare, nonché alla diffusione della conoscenza del territorio attraverso l'organizzazione di fattorie sociali e didattiche riconosciute a livello regionale, quali iniziative di accoglienza e soggiorno di bambini in età prescolare e di persone in difficoltà sociale, fisica e psichica, alla salvaguardia delle biodiversità.

Le suddette attività possono essere svolte dagli imprenditori agricoli ex art. 2135 C.C., sia in forma singola che associata e dalle "cooperative sociali" nei limiti in cui il fatturato derivante dalle attività agricole sia prevalente.

Per permettere lo sviluppo delle attività in agricoltura sociale la legge individua diversi interventi che le istituzioni pubbliche possono adottare in particolare viene previsto che: le Regioni, nella predisposizione dei piani di sviluppo rurale (PSR) promuovono la realizzazione di programmi rivolti allo sviluppo della multifunzionalità per le imprese agricole, eventualmente promuovendo anche incontri tra i soggetti interessati alla realizzazione di programmi di agricoltura sociale; le istituzioni pubbliche che gestiscono mense scolastiche e ospedaliere possono prevedere l'inserimento nel bando di gara, per la fornitura di servizi, di criteri di prelazione per l'inserimento di prodotti agro-alimentari distribuiti da operatori della agricoltura sociale; i comuni definiscono sistemi di presenza e valorizzazione dei prodotti provenienti dalla agricoltura sociale e nelle aree pubbliche; gli enti pubblici territoriali

e non territoriali, nell'ambito delle operazioni di alienazione e di locazione dei terreni dei terreni demaniali agricoli, individuino criteri di priorità per favorire l'insediamento e lo sviluppo delle attività di agricoltura sociale, utilizzando, eventualmente anche i beni e i terreni confiscati alle organizzazioni criminali.

La legge al fine di inquadrare dal punto di vista normativo le attività sociali prevede espressamente che le attività di cui all'art. 2 comma 1 lettere b) c) e d) esercitate dagli imprenditori agricoli sono considerate attività connesse ai sensi art. 2135 C.C.

Più precisamente, tenuto conto delle caratteristiche delle attività della agricoltura sociale, le attività connesse cui si riferisce la norma devono intendersi quelle di fornitura servizi mediante l'utilizzo delle attrezzature e delle risorse normalmente impiegate nell'esercizio delle attività agricole essenziali (art. 3 comma 2). La collocazione delle attività della agricoltura sociale tra quelle agricole connesse fa ritenere che esse siano destinatarie del particolare regime di tassazione previsto per la generalità delle attività agricole connesse. Ciò determinerebbe ai fini IVA l'applicazione in via naturale del regime forfettario previsto dall'art. 34 bis/633 in virtù del quale l'imposta dovuta è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50% del suo ammontare; il tutto limitatamente alle attività per cui non sono applicabili le condizioni di esenzione previste dall'art. 10/633.

Ai fini reddituali, limitatamente alle persone fisiche e alle società semplici, si renderebbe applicabile il regime di determinazione forfettaria del reddito di cui all'art. 56 bis del TUIR per cui il reddito imponibile viene determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate agli effetti IVA il coefficiente di redditività del 25%.

Relativamente ai locali destinati all'esercizio delle attività di agricoltura sociale l'art. 5 stabilisce che si tratta di fabbricati o porzioni di fabbricati rurali di cui all'art. 9 commi 3 e 3 bis DL 557/93 L.133/94, non cambiano la loro destinazione urbanistica e mantengono il riconoscimento della ruralità a tutti gli effetti.



## **PIANTE COLTIVATE DA TERZI. TASSAZIONE TERZISTA E COMMITTENTE. ATTIVITÀ CONNESSA**

### **Art. 33 comma 2 bis del TUIR**

Se le piante sono coltivate da terzi per il “terzista” il reddito è sempre e comunque agrario, per il committente lo può essere ma se sviluppa, prima o dopo, un ulteriore ciclo biologico.

Con la Finanziaria 2008 il legislatore ha introdotto il comma 2 bis nell’art. 33 del TUIR, in base al quale la coltivazione di vegetali (piante, fiori, ortaggi, e quant’altro) eseguite da produttori agricoli, per conto di altri soggetti, devono essere considerate attività agricole, con tassazione su base catastale (reddito agrario).pertanto, se un committente consegna ad un produttore agricolo semi, piante o talee, in modo tale che quest’ultimo soggetto esegua un ciclo biologico o una parte essenziale dello stesso, utilizzando i propri terreni la lavorazione da parte del legislatore resta assorbita dal reddito agrario. Per il committente, invece, si possono realizzare due fattispecie, in relazione al fatto che lo stesso procede con una ulteriore (anteriore e/o successiva) fase di crescita dei vegetali e sia anche esso un produttore agricolo (reddito agrario) o acquisti e rivenda piante e i fiori come un mero commerciante (reddito di impresa).

Con riferimento all’IVA, trattandosi di una fornitura di servizi, eseguita con l’utilizzo prevalente di attrezzature e risorse della impresa agricola, si rende applicabile la detrazione forfettaria pari al 50% di cui all’art. 34 bis/633. I corrispettivi relativi alla prestazione (ex art. 16 comma 2/633) devono essere assoggettati alla medesima aliquota dei prodotti (10%).





## **FATTORIA DIDATTICA COME ATTIVITÀ CONNESSA**

Le fattorie didattiche sono aziende agricole/agrituristiche disponibili ed impegnate nella educazione del pubblico ed in particolare nella accoglienza e nella educazione di gruppi scolastici e o di giovani accompagnati da adulti nell'ambito delle loro attività scolastiche o extrascolastiche.

A tal fine le fattorie didattiche offrono l'opportunità di conoscere l'attività agricola ed il ciclo degli alimenti, la vita animale e vegetale, i mestieri degli agricoltori ed il rispetto dell'ambiente.

La proposta educativa nasce, quindi dal rapporto con l'agricoltura intesa come attività economica, tecnologica e culturale, di allevamento e di produzione di beni e servizi che caratterizzano le varie attività agricole.

Quindi l'attività didattica proposta è strettamente legata a quella agricola, che rimane l'attività principale secondo il parametro tempo/lavoro.

L'azienda agricola che intende aderire deve avere una attività effettiva di produzione animale o vegetale ed essere iscritta negli elenchi nominativi di coltivatori diretti o IAP presso l'INPS.

Gli operatori delle fattorie didattiche devono poter dimostrare di aver partecipato ad un corso abilitante di un determinato quantitativo di ore stabilite dalle leggi regionali.

Al fine di analizzare il funzionamento della fattoria didattica occorre fare riferimento ad ogni normativa regionale.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla applicabilità del regime di esenzione dall'IVA (art. 10 N.20 DPR 633/72), alle prestazioni educative e didattiche rese alle scuole dalla fattorie didattiche (RISOLUZIONE Agenzia Entrate n. 53/E del 15 marzo 2007).

Relativamente alla tassazione diretta si rileva come la stessa fattoria didattica è una attività di fornitura di servizi effettuata da imprenditori agricoli "mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse della azienda normalmente impiegata nella attività agricola esercitata" in relazione alle quali, come attività connesse, il comma 3 dell'art. 56 bis introduce un regime di tassazione forfettaria (IRPEF) in misura pari al 25% dei corrispettivi, derivanti da tali attività. È possibile l'opzione per la tassazione ordinaria.



## **ATTIVITÀ AGRITURISTICA COME ATTIVITÀ CONNESSA**

L'agriturismo in quanto espressione della attività di ricezione ed ospitalità posta in essere dall'imprenditore agricolo, rientra tra le attività connesse di cui all'art. 2135 C.C. "... attività dirette alla fornitura di beni e servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature e risorse della azienda normalmente impiegata nella attività agricola esercitata..."

Tale rapporto di connessione che lo contraddistingue dalla generica impresa turistica (comprese le "contry-house"), deve essere assicurata dal rispetto del rapporto di complementarità della attività agrituristica con quella agricola di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento che deve comunque rimanere principale. Principio questo ribadito dalla Cassazione la quale con sentenza N.16685/2015, ha chiarito come il riconoscimento della qualità agrituristica richieda la contemporanea sussistenza della qualità di imprenditore agricolo da parte del soggetto che la esercita, della esistenza di un rapporto di connessione e complementarità con l'attività propriamente agricola e della permanenza della principalità di questa ultima rispetto all'altra.

L'attività agrituristica è disciplinata dalla legge 96 del 20 febbraio 2006 la quale al comma 3 dell'art. 2, individua quali, "attività agrituristiche le attività di ricezione ed ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli ad integrazione della attività agricola essenziale, le attività di ospitalità in alloggio o spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori, la somministrazione e bevande costituiti in misura prevalente da prodotti propri, la degustazione di prodotti aziendali, l'organizzazione di attività didattiche (fattorie didattiche/agriturismo), ricreative, culturali, di pratica sportiva finalizzate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale.

Delineato il concetto di attività agrituristica la suddetta "legge quadro" demanda alle singole regioni, mediante appositi regolamenti, il compito di definire criteri, limiti ed obblighi amministrativi per lo svolgimento della attività agrituristica.

L'attività in esame, ai fini delle imposte dirette, è considerata sempre produttiva di reddito d'impresa. Pur essendo inquadrata civilisticamente tra le

attività agricole connesse è infatti considerata produttiva di reddito d'impresa ai fini fiscali in quanto non inclusa nell'art. 32 comma 2 del TUIR (reddito agrario).

Il legislatore con l'art. 5 commi 1 e 2 L. 413/91 ha tuttavia previsto un regime fiscale agevolato per le imprese che svolgono attività agrituristiche, regime fiscale che rappresenta il regime naturale di tale settore.

In particolare per quanto attiene alle imposte dirette il reddito imponibile è determinato forfettariamente applicando un coefficiente pari al 25% dei ricavi conseguiti al netto dell'IVA, non rilevando i componenti negativi di reddito registrati ed inerenti l'attività.

Tale regime incontra una preclusione di carattere soggettivo in quanto non può essere applicato alle società di capitali e agli enti commerciali di cui al comma 1 lettera a) e b) art. 73 del TUIR che determinano sempre e comunque, il reddito di agriturismo in via analitica.

Ai fini IVA invece è prevista una riduzione della imposta da versare all'erario relativa alle operazioni imponibili di una percentuale pari al 50% del suo ammontare, a titolo di detrazione forfettaria.

Quindi tale regime non incontra i limiti soggettivi previsti per le imposte dirette.

Il contribuente ha facoltà di rinunciare al regime forfettario (ad esempio potrebbe risultare conveniente in presenza di sostanziali investimenti, ristrutturazioni, attrezzature, ecc... sostenuti da parte dell'imprenditore agricolo) optando per il regime di determinazione analitica del reddito d'impresa: l'opzione che si concretizza nella adozione di un comportamento concludente da parte del contribuente a partire dall'inizio del periodo d'imposta, trova la sua formulazione nella prima dichiarazione annuale IVA successiva alla scelta operata ed ha effetto ai fini delle imposte sul reddito e dell'IVA.

L'opzione è vincolante per almeno un triennio e comporta inoltre l'applicazione delle regole dettate dall'art. 19 bis 2/IVA in materia di rettifica della detrazione dell'IVA.

In materia di IRAP l'agriturismo non è interessato dalle novità introdotte ad opera della legge di stabilità 2016 in virtù delle quali sono esonerati da imposizione IRAP i soggetti che esercitano attività agricola ex art. 32 del TUIR, le cooperative e loro consorzi che forniscono in via principale servizi nel settore della silvicoltura e le cooperative agricole e loro consorzi di cui all'art. 10

DPR 601/73 (sostanzialmente cooperative di trasformazione e commercializzazione).

L'esclusione dal pagamento dell'IRAP agricola, con decorrenza dal periodo di imposta 2016, interessa infatti il valore della produzione delle attività agricole rientranti nei limiti dell'art. 32 TUIR mentre permane la tassazione con aliquota ordinaria, per le attività eccedenti tali limiti, per le attività agricole connesse produttive di reddito di impresa, quali appunto l'agriturismo, indipendentemente dalla modalità di determinazione.

Il reddito proveniente dalla attività agrituristica, per quanto riguarda persone fisiche, società di persone ed enti non commerciali, deve essere indicato nel quadro RD qualora determinato forfettariamente in virtù dell'art. 5 L.413/91, mentre nel caso si sia optato per la determinazione analitica del reddito deve essere indicato nel quadro:

RG (contabilità semplificata)

RF (contabilità ordinaria)

Nel quadro RD il reddito derivante dalla attività agrituristica in regime forfettario deve essere esposto nella sezione III, colonna I rigo RD10 e va indicato l'ammontare dei ricavi caratteristici derivanti dalla attività agrituristica; trattandosi di ricavi da prestazioni di servizi si considerano conseguiti alla data in cui sono ultimate, indipendentemente dalla manifestazione finanziaria.

Non concorrono all'ammontare dei ricavi i contributi inerenti l'attività agrituristica (in c/esercizio, in conto impianti, fondo perduto) in quanto non assumono alcuna rilevanza in sede di determinazione forfettaria del reddito.

In colonna 5 rigo RD10 deve essere indicato il reddito dell'agriturismo determinato applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%.

Ai fini IRAP la sezione IV del quadro IQ è riservata alla determinazione del valore della produzione in regime forfettario, mentre le sezioni I e II servono a stabilire il valore di riferimento IRAP nei casi in cui l'attività agrituristica, per opzione o per previsione di legge, è sottoposta alla determinazione del reddito su base analitica.



## **ATTIVITÀ CONNESSE E IVA**

Le precisazioni sopra fornite per la sussistenza del requisito della connessione della prevalenza hanno effetto anche ai fini dell'IVA.

Nelle varie connessioni catalogate in precedenza abbiamo inserito anche la possibilità o meno di inserire una tassazione IVA forfettaria sulle varie attività. L'art. 34 bis /633, rubricato "attività agricole connesse" prevede al comma 1 che... "per le attività dirette alla produzione di beni e alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 CC, l'imposta sul valore aggiunto è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50% del suo ammontare, a titolo di detrazione forfettaria della imposta afferente agli acquisti e alle importazioni".

Anche per l'IVA, tale articolo definisce una nuova modalità agevolata di determinazione della imposta consistente in un sistema di detrazione specifico forfettario per le operazioni effettuate in connessione con quelle agricole e cioè per "...le attività dirette alla fornitura di beni e servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse della azienda normalmente impiegate nella attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge" (ultima parte comma 3 art. 2135 C.C.).

Di contro, nell'applicazione del regime speciale per l'agricoltura previsto dall'art. 34/633 i produttori agricoli di cui all'art. 34 comma 2 lett a) effettueranno una detrazione forfettizzata in misura pari alle previste "percentuali di compensazione" con riferimento alla totalità delle cessioni effettuate (sempre che trattasi di beni compresi nella tabella A parte prima, allegata al decreto), vale a dire sulle cessioni di beni di propria produzione sia sulla cessione di beni acquistati presso terzi, sottoposti ad un processo di manipolazione o trasformazione, sempreché sussista la prevalenza dei prodotti propri rispetto a quelli acquistati (CIRC...N.44/2004).

Si precisa che il regime di cui all'art. 34 bis può trovare, quindi applicazione esclusivamente con riguardo alle attività di fornitura di servizi svolte secondo le modalità previste dall'art. 2135 comma 3 (C.M. 16.02.205 n.6/E).



## **VENDITA DIRETTA. I REQUISITI DELLA PREVALENZA**

L'art. 2135 C.C. consente all'imprenditore agricolo di commercializzare oltre ai prodotti di produzione aziendale anche prodotti agricoli altrui sempreché questi ultimi non siano prevalenti rispetto a quelli propri.

Tale principio si sostanzia, sul piano degli adempimenti amministrativi nella previsione di cui all'art. 4 DLgs. N. 248/2001 che esonera gli imprenditori agricoli dalla osservanza della disciplina amministrativa in materia di esercizio qualora essi esercitino la vendita diretta non soltanto di prodotti agricoli di propria produzione, ma anche prodotti agricoli altrui purché vi sia il rispetto della prevalenza di quelli aziendali.

Pertanto la vendita diretta può avere ad oggetto anche prodotti derivati, ottenuti a seguito di attività di manipolazione o trasformazione dei prodotti agricoli o zootecnici finalizzati al completo sfruttamento del ciclo produttivo dell'impresa così dispone il comma 5 del citato art.4).

In ogni caso per potersi avvalere della disciplina amministrativa semplificata di cui allo stesso art. 4 sopra citato, è necessario rispettare i limiti di ricavo dalla vendita di prodotti altrui indicati nel comma 8 dello stesso articolo:

160.000,00 €. per gli imprenditori individuali;

4.000.000,00 €. Per le società

Circa il significato da attribuire alla conduzione della prevalenza dei prodotti aziendali secondo ANCI (CIRC. ANCI del 25.10.2005 che fornisce indicazioni ai Comuni sull'applicazione dell'art. 4 DLgs. 228/2001) vi è prevalenza sulla base di un confronto in termini quantitativi tra i prodotti aziendali ed i prodotti acquistati da terzi, confronto che potrà effettuarsi solo se riguarda beni appartenenti allo stesso comparto agronomico. Ove sia necessario confrontare prodotti appartenenti a comparti diversi, la condizione della prevalenza andrà verificata in termini valoristici, ossia confrontando il valore normale dei prodotti agricoli aziendali ed il valore dei prodotti acquistati da terzi.

Per determinare la prevalenza dei prodotti aziendali rispetto a quelli di provenienza extra-aziendali, ai fini della applicazione della disciplina ammi-

nistrativa semplificata di cui all'art. 4 DLgs 228/2001, bisogna considerare esclusivamente la produzione complessivamente venduta nel corso dell'anno dall'imprenditore agricolo con la modalità "vendita diretta".

Di conseguenza non può avvalersi della disciplina amministrativa di cui al citato art. 4 l'imprenditore agricolo che, ad esempio, a fronte del conferimento/cessione della intera produzione aziendale ad una cooperativa/impresa di trasformazione, intenda procedere alla vendita al dettaglio di prodotti interamente altrui sebbene non prevalenti rispetto ai prodotti aziendali già oggetto del predetto conferimento/cessione.

Quanto al problema della verifica del rispetto della condizione essenziale della prevalenza dei prodotti aziendali rispetto a quelli acquistati e rivenduti dall'imprenditore agricolo, tale verifica va effettuata prendendo a riferimento il quantitativo venduto su base annua: tale interpretazione trova conferma nella locuzione utilizzata dal citato comma 8 laddove il calcolo dei ricavi derivanti dalla vendita dei prodotti non provenienti dall'azienda deve essere effettuato con riguardo all'anno solare precedente.

Conseguentemente, ai fini della applicazione della disciplina in esame non è necessario che in ogni occasione di vendita siano commercializzati contestualmente prodotti derivanti e prodotti extra-aziendali dovendosi valutare il rispetto della ricordata condizione di prevalenza a conclusione dell'ammontare di riferimento.

In conclusione, nel caso di interesse, una impresa agricola attiva nella produzione ortofrutticola può senz'altro vendere anche prodotti agricoli di diversa natura, acquistati per essere rivenduti, purché ai fini del mantenimento della qualificazione come imprenditore agricolo sia rispettato il suddetto criterio della prevalenza dei prodotti agricoli di produzione propria e, ai fini dell'applicazione della disciplina amministrativa semplificata, non siano superati i ricordati limiti di ricavi annui derivanti dalla vendita di prodotti agricoli non propri.

Quanto affermato prescinde dalle conseguenze sul piano fiscale della compravendita di prodotti agricoli altrui, dovendosi tener conto che egli potrà avvalersi della disciplina di favore in termini di tassazione dei redditi prevista per le imprese agricole su base catastale unicamente per i prodotti agricoli di produzione propria, mentre i ricavi conseguenti alla vendita dei prodotti agricoli non propri dovranno essere sottoposti a tassazione ordinaria.



## **VENDITA DIRETTA, BENEFICI AL CONSUMO IMMEDIATO. CONNESSIONE AGRICOLA**

La vendita diretta di prodotti agricoli sia sul luogo di produzione che in altre forme come in locali aperti al pubblico, in forma itinerante o in via internet amplia il proprio ambito comprendendo anche la possibilità del consumo diretto. Infatti il comma 8 bis dell'art. 4 DLgs 228/2001 prevede il consumo immediato dei prodotti agricoli, nell'ambito dell'esercizio della vendita diretta utilizzando i locali e gli arredi nella disponibilità dell'agricoltore, con l'esclusione del servizio assistito di somministrazione e con l'osservanza delle prescrizioni generali di carattere igienico sanitario.

Anche la legge di bilancio 2018 introduce lo "STREET FOOD", al comma 499, prevedendo la possibilità di vendere prodotti agricoli anche manipolati o trasformati, già pronti per il consumo, mediante l'utilizzo di strutture mobili nella disponibilità della impresa agricola anche con modalità itinerante su aree pubbliche e private.

Viene aggiunto anche l'enoturismo (comma 502 L. 205/2017) con la degustazione di prodotti vitivinicoli aziendali anche in abbinamento di alimenti. È utile anche ricordare cosa si intende per servizio assistito che è escluso nell'ambito di queste attività (altrimenti si ricadrebbe nell'agriturismo e nella ristorazione) ed a tale fine è utile la precisazione del Ministero Sviluppo Economico contenuta nella risoluzione n. 59196 del 9 febbraio 2018 con la quale si afferma che non può escludersi l'utilizzo di posate in metallo, di bicchieri di vetro nonché tovaglioli in stoffa qualora questi siano messi a disposizione della clientela con modalità che non implicano una attività di somministrazione; in sostanza non devono essere praticate modalità proprie della ristorazione ed il cliente deve servirsi in forma autonoma.

Il problema fiscale che si pone è quello di stabilire se le predette attività rientrano tra quelle connesse e quindi se sono ricomprese nel reddito agrario ai sensi art. 32 DPR 917/86 ed inoltre come devono essere inquadrate ai fini IVA. Una prima interpretazione porta a qualificare la vendita diretta compresa la degustazione ed il consumo diretto dei prodotti agricoli, come cessione di beni e non prestazione di servizi.



Tale scelta di campo consente di inquadrare tali attività nel reddito agrario se i prodotti venduti e consumati sono compresi nell'elenco contenuto nel D.M. 13 febbraio 2015.

Ad esempio la vendita di un panino con il salame è perfettamente rientrante nel reddito agrario in quanto entrambi i componenti sono compresi nell'elenco.

Anche la degustazione del vino rappresenta una cessione di un prodotto agricolo anche se accompagnata da uno "stuzzichino" che comunque è un bene accessorio. L'attività di enoturismo se svolta da un produttore agricolo segue il regime fiscale dell'agriturismo e quindi della prestazione di servizio (IVA forfettizzata al 50% e reddito pari al 25% dei corrispettivi), ma tale fattispecie si verifica quando l'attività è complessa comprendendo anche visite nei luoghi di produzione, attività di carattere didattico e ricreativo nell'ambito delle cantine.

Se invece si tratta di vendita diretta di prodotti vinosi si rientra nella cessione di beni e quindi rientrante sia nel reddito agrario, che nel regime speciale IVA di cui all'art. 34/633.

Pertanto quando la vendita ed il consumo diretto, compreso un buon "grappino", rientrano nei prodotti contenuti nell'elenco ministeriale, l'attività rientra nel reddito agrario e qualora i beni siano anche compresi nella prima parte della Tabella A, si applica il regime speciale IVA ex art. 34/633.

Quando invece i prodotti venduti direttamente non sono compresi nell'elenco ministeriale, ma si può ritenere che il processo di produzione rappresenti una prima trasformazione dei prodotti originari agricoli l'attività rientra nel regime forfettario di cui all'art. 56 bis del TUIR (reddito pari al 15% dei corrispettivi).

Potrebbe essere il caso di qualche distillato diverso dalla grappa, ottenuto con procedure tradizionali dalla vinificazione.

Oppure dalla vendita di salumi con prodotti della panetteria freschi diversi dal pane che possono essere inquadrati tra le attività connesse ma che non sono compresi nell'elenco ministeriale.

La questione si complica quando i prodotti agricoli necessitano della cottura, come ad esempio la vendita diretta di un panino con la salsiccia, prodotti entrambi compresi nel D.M. 13.02.2015.

Applicando le regole che conosciamo sussiste qualche perplessità nel comprendere tale cessione nel reddito agrario e forse anche nelle attività connesse.

Appare scontato la non inclusione nel reddito agrario in quanto la carne cotta non è compresa nell'elenco ministeriale; nella tabella sono comprese la carne essiccata o affumicata e le salsicce e salami allo stato naturale.

Quindi se la salsiccia cotta fosse compresa tra le attività, il reddito potrebbe essere determinato in via forfettaria con la percentuale del 15% dei corrispettivi.

Ma occorre stabilire se il processo della cottura possa essere considerato accessorio alla produzione del salame.

Al riguardo si nutrono perplessità almeno sulla base delle indicazioni dell'Agenzia con la CIRC. n. 44 del 15 novembre 2004 nel punto in cui considera agricola la attività che prevede un primo processo di trasformazione, mentre la cottura potrebbe essere considerata una seconda fase.

Sostiene infatti la predetta circolare che devono intendersi escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 56 bis le attività di trasformazione non usualmente esercitate nell'ambito delle attività agricole che intervengono in una fase successiva a quella che ha originato i beni elencati nel D.M. atte a trasformare ulteriormente i predetti beni.

Nella fattispecie non si tratterebbe di produrre un nuovo bene, ma di presentare con modalità diverse il prodotto trasformato (salsiccia) compreso nell'elenco ministeriale.

Al momento a ns. parere non ci sono le condizioni per comprendere fra le attività connesse la vendita di prodotti che hanno subito un processo di cottura.

Tuttavia alla luce dell'intendimento del legislatore di favorire il consumo sul posto di prodotti agricoli, concedere anche una semplice fase di cottura sarebbe necessario per completare un vero processo di valorizzazione dei prodotti agricoli.



## IL VERDE AZIENDALE È UN COSTO INERENTE

CASSAZIONE. ORDINANZA 15843 DEPOSITATO IL 15 GIUGNO 2018.

In tema di inerenza dei costi, gli interventi di sistemazione sull'area esterna di pertinenza della azienda (giardino, laghetto artificiale, piante particolari) non sono spese di rappresentanza ma possono porsi, in senso ampio, in connessione con le finalità imprenditoriali.

Lo ha stabilito la sezione QUINTA della Cassazione con l'ordinanza in oggetto. Con due avvisi di rettifica notificati alla SOCIETÀ, l'Entrate di Reggio Emilia contestavano la detraibilità dell'IVA relativa alla manutenzione e realizzazione del verde aziendale, tali costi erano stati ritenuti spese di rappresentanza e non inerenti alla attività di impresa.

Contro queste rettifiche la società proponeva ricorso alla C.T.P. che lo accoglieva. La sentenza, limitatamente al verde aziendale, veniva riformata dal giudice regionale della CTR dell'EMILIA, sede staccata di Parma, che riteneva tali costi di rappresentanza.

Accogliendo il ricorso della società ricorrente la Cassazione ha spiegato quali siano le caratteristiche dei costi di pubblicità e di rappresentanza spiegando come, la sistemazione esterna del verde aziendale, sia un costo inerente che non sia qualificabile come un costo di rappresentanza.

Costituisce presupposto per la qualificazione del costo nell'una o nell'altra categoria il fatto che questo deve cadere su un bene o un servizio, che viene fornito gratuitamente ai destinatari, i quali sono soggetti esterni ed estranei alla impresa (clienti, utenti, la generalità dei consociati) e dunque, normalmente si concretizza in omaggi, cene, soggiorni, gadget di vario genere.

La Cassazione ha quindi rilevato come, nel caso specifico, l'intervento abbia coinvolto un bene aziendale e, più specificatamente la sistemazione e/o la manutenzione della zona "verde" dell'area pertinenziale allo stabilimento, con la sistemazione del giardino, un laghetto artificiale e l'istallazione di alberi e piante particolari.

Questo intervento di sistemazione sull'area pertinenziale aziendale (volto a valorizzare l'immagine dell'impresa) non è qualificabile quale "spesa di rappresentanza" ma si pone, in senso ampio, in connessione con le finalità imprenditoriali. Quindi dopo stabilito l'inerenza del costo, il Collegio ha accolto il ricorso e, decidendo nel merito, ha accolto l'originario ricorso della contribuente annullando le rettifiche.



## **LO “STRET FOOD” AMPLIA LE ATTIVITÀ CONNESSE**

Lo “street food” amplia il perimetro della vendita diretta delle imprese agricole, ma non sempre questa esclusione rientra nel reddito agrario.

La legge di BILANCIO 2018 (Legge n. 205/2017 art. c1 comma 499) introduce nell’ambito della vendita diretta la possibilità di vendere prodotti agricoli anche manipolati e/o trasformati già pronti per il consumo, mediante l’utilizzo di strutture mobili nella disponibilità della azienda agraria, nonché con modalità itinerante su aree pubbliche o private.

Rimane vietato il servizio assistito di somministrazione e devono in ogni caso essere osservate le prescrizioni generali di carattere igienico-sanitario. Le imprese agricole da sempre possono cedere i loro prodotti a consumatori finali sul luogo di produzione ed in tutto il territorio nazionale; la vendita al minuto può avvenire anche in forma itinerante ovvero mediante il commercio elettronico.

La vendita diretta non è soggetta a particolari formalità se non al rispetto delle disposizioni in materia di igiene e sanità.



## **ATTIVITÀ CONNESSE. PREVALENZA IN BASE ALLA QUANTITÀ DEI PRODOTTI.**

CASS. Ordinanza 18071 depositata il 21 luglio 2017.

Il requisito della prevalenza nella trasformazione di prodotti agricoli è soddisfatto considerando la quantità di prodotti e non la qualità, come ha affermato la CASS. con la sentenza in oggetto.

Come è noto le attività connesse sono considerate attività agricole con tutti i riflessi fiscali, previdenziali e contributivi.

Facciamo una breve sintesi per ricordare i presupposti affinché le attività connesse siano considerate agricole. Si deve trattare di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano per oggetto prodotti ottenuti, prevalentemente dalla coltivazione del fondo o dal bosco o dall'allevamento di animali.

Le prestazioni di servizi devono essere effettuate mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature e risorse della azienda impiegate normalmente nella attività agricola.

Per le attività di produzione di beni il reddito è assorbito dalla rendita catastale a condizione che l'impresa agricola abbia svolto un processo di manipolazione o trasformazione.

La sola commercializzazione realizza redditi di impresa. Inoltre la tariffa catastale è limitata ai prodotti compresi in un D.M. emanato ogni biennio (attualmente D.M. 13 febbraio 2015).

La tassazione catastale è il regime naturale per le persone fisiche e S.S. che svolgono attività agricola, mentre si applica su opzione per le SNC SAS ed SRL agricole.

Il processo di manipolazione, trasformazione deve avere come oggetto prodotti ottenuti prevalentemente nella azienda agraria del produttore agricolo.

La prevalenza si determina in base alla qualità per i prodotti appartenenti alla medesima specie, oppure in base al valore se appartengono a specie diversa.

Nella produzione di energia elettrica, in cui vengono utilizzati i reflui zootecnici privi di valore, la prevalenza si determina in base alla energia prodotta, la quale deve essere ottenuta con prodotti propri prevalenti.

## LA SENTENZA DELLA CASSAZIONE.

La controversia verteva sulla natura della attività di trasformazione di prodotti agricoli, la quale per rientrare nel reddito agrario, in base alla normativa allora vigente, doveva avere come oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà del terreno.

Se il contribuente rispetta tale limite può limitarsi a dichiarare la rendita catastale, in caso contrario deve tassare il reddito effettivo.

L'anno oggetto di accertamento era il 2001 e successivamente la norma è stata modificata, infatti l'attuale art. 32 del TUIR prevede che la trasformazione di prodotti agricoli rientra nel reddito agrario, a condizione che il produttore agricolo ottenga sul proprio fondo la prevalenza oggetto di lavorazione.

Tuttavia il principio fissato dalla Cassazione è ancora attuale.

Nel contenzioso affrontato dalla Cassazione il produttore agricolo aveva acquistato uve da terzi in quantità superiore alla propria, per procedere poi alla vinificazione.

A seguito dell'accertamento promosso dall'Agenzia il contribuente aveva sostenuto che le uve acquistate erano superiori in quantità, ma assai inferiori considerando il valore e quindi la prevalenza era soddisfatta.

Nel settore vinicolo queste situazioni sono reali in quanto nelle varie zone di ITALIA in cui si coltiva la vite, il grado di alcole del vino ottenuto, varia da zona a zona o a secondo della qualità del prodotto. Il contribuente aveva preso ragione in entrambi i gradi di giudizio.

La CASSAZIONE ha invece cassato la precedente sentenza della Commissione Regionale, sostenendo che la norma, in materia di reddito agrario, richiede la ricorrenza di due presupposti:

- 1) Che il prodotto oggetto di lavorazione abbia avuto origine dal terreno proprio dell'imprenditore agricolo;
- 2) Che i prodotti così individuati costituiscono la prevalenza di quelli trasformati.

Ne consegue, secondo la CASSAZIONE che non assume alcun rilievo il valore economico dei prodotti oggetto di trasformazione, ma bensì la quantità. Il principio espresso dalla Cassazione che nella fattispecie ha dato torto al contribuente che produceva uva di qualità e ne comprava altra di minor valore, vale anche in caso contrario.

L'Agenzia (CIRC. 44/E del 2002 e 44/E del 2004) stabilisce che in presenza di prodotti acquistati il confronto deve essere eseguito con criteri quantitativi, qualora i prodotti appartengano allo stesso comparto agronomico ed alla stessa specie (produco mele ed acquisto mele). Qualora invece i prodotti siano di specie diversa (mela con pere) si deve fare riferimento al valore.



## ATTIVITÀ PRODUTTIVE DI REDDITO AGRARIO

Il concetto di imprenditore agricolo ha subito, a seguito della importante riforma del 2001, un restyling che, teoricamente dovrebbe averlo proiettato nel nuovo millennio in una veste più moderna. Ne è derivato una figura imprenditoriale non più dedita soltanto alla coltivazione della terra, ma che, per esempio, si può fare portatore di servizi per conto terzi senza per questo, nel rispetto di determinati parametri normativi, perdere la propria schermatura agricola con gli indubbi vantaggi che ne conseguono, sia in termini fiscali che civilistici. In particolare su questo piano va ricordata la norma contenuta nell'art. 2136 C.C. che segna il confine tra imprenditore agricolo e imprenditore commerciale riservando al primo un trattamento differenziato che ad oggi, per effetto della stratificazione delle varie riforme, si risolve nella importante esenzione da fallimento.

Sul punto si segnala l'importante sentenza n. 16614/2016 con la quale la Cassazione, pur ribadendo il principio della "non fallibilità" dell'imprenditore agricolo ha evidenziato che, se le attività connesse assumono un rilievo sproporzionato rispetto a quelle di coltivazione, l'imprenditore che invoca l'esenzione deve dimostrare con rigore il collegamento funzionale della sua azienda con la terra. Le possibili fattispecie reddituali collegate alla attività dell'imprenditore agricolo trovano il loro punto di appoggio nell'art. 2135 C.C. al quale la stessa normativa fiscale rimanda.

L'art. 2135 si compone di 3 commi con i quali vengono individuate rispettivamente le attività agricole "ex se" e quelle connesse: queste ultime per loro natura commerciali, nel momento in cui rispettano determinati parametri individuati dalla legge, si considerano connesse a quelle agricole ex se con conseguente attrazione nell'ambito della agrarietà.

Il comma 1 stabilisce che è imprenditore agricolo colui che esercita alternativamente una delle seguenti tre attività:

- Coltivazione del fondo;
- Selvicoltura
- Allevamento di animali.

Il successivo comma 2 si occupa di individuare le modalità di esercizio delle suddette attività affinché le stesse si possono considerare come agricole “ex se”, stabilendo che, a prescindere dall’effettivo esercizio sul suolo, che diviene elemento “potenziale” e non più essenziale, le stesse devono consistere nello svolgimento di ciclo biologico di una parte di esso.

Entro certi limiti è ormai sufficiente che l’utilizzo del fondo sia solo “potenziale” (le attività devono essere svolte sul fondo) con la conseguenza che determinate attività agricole possono anche essere svolte senza utilizzo del terreno, inoltre si assiste ad un allargamento del concetto stesso di fondo, non più limitato al bene terra, ma esteso al bosco e all’acqua.

Spostando l’attenzione sulla seconda delle tre attività agricole ex se (allevamento) la sostituzione del termine “bestiame con animali”, elimina alla radice la questione relativa alla inclusione o meno degli animali di bassa corte nel novero di quelli il cui allevamento risulta qualificante ai fini della figura dell’imprenditore agricolo, includendovi anche altri tipi di allevamento innovativi.

Delineate le attività agricole “ex se”, il legislatore vi affianca una serie di ulteriori attività, con il preciso intento di supportare le prime, tali che, se svolte dall’imprenditore agricolo nel rispetto del parametro della prevalenza, vengono qualificate come connesse.

Queste attività connesse definite anche come tipizzate in quanto previste da C.C. a loro volta possono essere suddivise tra:

- 1) Attività connesse per prodotti, in cui vi ricadono tutte quelle attività che consistono nella manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano oggetto prodotti propri od ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’allevamento di animali;
- 2) Attività connesse per azienda a loro volta suddivisibili:
  - Attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l’utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse della azienda normalmente impiegate nella attività agricola esercitata;
  - Attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.



Nel primo gruppo l'intento della norma è quella di espandere le potenzialità operative (e quindi di guadagno) dell'imprenditore agricolo agendo sulla attività principale. Il prodotto ottenuto dalla attività primaria può essere ulteriormente lavorato e oggetto di attività di commercializzazione complessa e ad esso può affiancarsi una quota di "prodotto non prodotto" che l'impresa può acquisire attingendo al mercato esterno (la commercializzazione cumulativa deve essere preceduta dalla prevalenza del prodotto di provenienza aziendale e da una successiva operazione di manipolazione o trasformazione). Nelle attività connesse del secondo gruppo, invece, il legislatore offre un supporto alla impresa agricola agganciandosi ai fattori della produzione a disposizione, che possono trovare nuove e diverse opportunità di sfruttamento, non più comprese nel rispetto dell'ambito aziendale.

Non solo: l'elenco di attività connesse che la norma contiene non è esaustivo, essendo possibile che, per effetto di norme di legge, se ne possono aggiungere anche altre che rimandano all'art. 2135 C.C., e per questo chiamate anche "non tipizzate".

Un esempio in tal senso è costituito da tutto il comparto delle "agroenergie" che comprendono la produzione di energia da fonte rinnovabile (quali i pannelli fotovoltaici) e tutto il mondo delle biomasse.

#### ATTIVITÀ AGRICOLE PRODUTTIVE DI REDDITO AGRARIO.

Le attività sopra delineate, nel rispetto dei parametri previsti dalla normativa civilistica, qualificano l'imprenditore come agricolo; tuttavia, da un punto di vista fiscale, le condizioni per poter dichiarare un reddito fondiario-agrario trovano specifiche limitazioni.

Pare utile formulare qualche considerazione in merito alla "forfettizzazione" di tale reddito, da sempre considerata agevolazione fiscale.

#### ATTIVITÀ AGRICOLE EX SE.

Le prime tipologie di attività agricola che originano un reddito agrario e che quindi in sede dichiarativa prevedono una uscita dalla contrapposizione "costi-ricavi" ai fini della determinazione della base imponibile e la compilazione del solo quadro RA sono quelle, "ex se" che tuttavia, da un punto di vista fiscale, devono essere suddivise in due differenti categorie:

Quelle che, se esercitate nel rispetto del parametro civilistico, producono

sempre un reddito agrario e quelle che, al contrario, in ragione del loro possibile svolgimento intensivo, devono rispettare parametri individuati nell'art. 32 TUIR.

Alla prima categoria appartengono la coltivazione del fondo e la selvicoltura. Alla seconda categoria sono riconducibili l'allevamento di animali e la produzione di vegetali in serra, attività che possono travalicare il limite della potenzialità effettiva dei terreni ad esse direttamente collegate, con la conseguenza che la redditività prodotta non può trovare piena conferma nel reddito agrario corrispondente.

Per quanto attiene all'allevamento di animali, ancor prima di verificare il parametro quantitativo introdotto dal legislatore, necessario per delimitare l'attività agricola da quella agroindustriale, bisogna evidenziare come non tutti gli allevamenti possono dichiarare un reddito agrario, ma solamente quelli relativi agli animali individuati con un D.M. di emanazione biennale (ultimo il 18.12.2015).

Ne deriva, ad esempio, se da un punto civilistico l'attività di allevamento di gatti quali fica l'imprenditore come agricola, calando l'analisi sul piano fiscale, un simile imprenditore dichiarerà un reddito d'impresa in quanto i gatti non rientrano nell'elenco di cui al D.M. richiamato.

Tornando a quanto previsto all'art. 32 comma 2 lett. b) TUIR, viene stabilito che il reddito agrario è rappresentazione economica di un numero di capi allevabili utilizzando almeno  $\frac{1}{4}$  del mangime ottenibile dai propri terreni posseduti o comunque condotti in forza di un qualsivoglia titolo.

Riprendendo il dettato legislativo, si evidenzia come i terreni non devono obbligatoriamente essere condotti al fine di ottenere mangime per i capi allevati: l'inciso "ottenibile" da questo punto di vista, è chiarissimo per cui il terreno potrà avere qualsiasi destinazione agraria ed essere fisicamente non contiguo alla azienda agraria.

Il dato quantitativo dei capi allevabili è stabilito nel Decreto richiamato, i meccanismi perequativi fissati tra caratteristiche quali quantitative di coltivazione e tipo di allevamento porta a penalizzare le coltivazioni poco attinenti all'allevamento riducendo la "capienza" di capi allevabili in forza di tale terreno.

Senza entrare nel merito della attività di allevamento si ricorda come, al fine di monitorare il rispetto dei parametri quantitativi richiesti in funzione del

rapporto tra capi e terreni, sarà obbligatoria la tenuta del registro di carico e scarico previsto dall'art. 18 DPR 600/1977: esso va obbligatoriamente compilato a prescindere dal concreto superamento dei numeri dei capi allevabili nei limiti della potenzialità del terreno.

Nel momento in cui si verifica il superamento occorre interrogarsi sul trattamento fiscale del “reddito eccedente” che non trova copertura nel reddito catastale.

In questo caso si aziona, l'art. 56 comma 5 TUIR che, nel sancire la natura “di impresa” di tale eccedenza, concede all'allevatore la possibilità di accedere ad un sistema di determinazione forfettario, ferma restando la possibilità di optare per le modalità ordinarie e quindi come contrapposizione costi-ricavi. Il reddito misurato forfettariamente, rappresenta sempre una astrazione in quanto viene determinato “attribuendo” a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tenere conto delle diverse incidenze dei costi”.

Tale valore medio, nonché il coefficiente vengono determinati ogni 2 anni con D.M.

Resta inteso che le spese e gli altri componenti negativi relativi a tale allevamento eccedente non sono ammessi in deduzione.

In sede dichiarativa l'allevatore dovrà compilare oltre che al quadro RA anche il quadro RD per la parte di reddito attribuibile alla eccedenza di capi allevati.

Evidente è quindi una ulteriore differenza sostanziale tra l'allevatore civilistico e quello fiscale in quanto il primo teoricamente può effettuare la propria attività senza possedere né coltivare alcun terreno, mentre il secondo, per poter dichiarare il reddito agrario, ha necessita di un fondo su cui appoggiarsi. Quindi non potrà mai accedere alla tassazione fondiaria l'imprenditore che esercita la pastorizia nomade né l'apicoltore che esercita l'attività su fondo altrui sfruttando l'impollinazione senza alcun contratto: essi, fiscalmente saranno titolari di reddito d'impresa.

L'altra attività agricola “ex se” che da un punto di vista fiscale trova delle limitazioni per quanto attiene la capienza del reddito agrario è la “coltivazione di vegetali in strutture fisse o mobili”, anche provvisorie e quindi, in altri termini in serra.

In questo caso è evidente come, nel momento in cui la coltivazione viene sviluppata per via aerea a mezzo dei bancali, il reddito imponibile al fondo non trova più corrispondenza nella redditività di una coltivazione sviluppata su di una estensione ben maggiore.

In questo caso il legislatore individua un parametro più semplice, in quanto è previsto che il reddito agrario copra una coltivazione estesa su una superficie non eccedente il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste.

L'Agenzia con la RIS. N. 148/E/2000 ha precisato che il parametro da prendere a riferimento è la superficie su cui insiste la coltivazione e non quella della serra comprensiva anche di eventuali zone di disbrigo.

Anche in questo caso il legislatore prevede, nel caso di superamento del parametro, la possibilità di determinare comunque forfettariamente il reddito, infatti ai sensi dell'art. 56 bis comma 1 TUIR il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.

Il reddito così determinato, analogamente a quello prodotto dall'allevatore eccedentario, ha natura di reddito d'impresa; su opzione secondo quanto disposto al successivo comma 4, è consentito optare per la determinazione secondo le regole ordinarie.

Il reddito eccedentario, compreso quello sopra visto dell'allevatore, comporterà la compilazione del quadro RA per la parte coperta dal reddito agrario ed il quadro RD per l'eccedenza.

#### ATTIVITÀ CONNESSE E SOCIETÀ.

Se per le attività agricole "ex se" la riconduzione del reddito a quello catastale è un dato di fatto acclarato, per quanto riguarda le attività connesse così non è, soprattutto in ragione della natura di queste attività che sono commerciali, ma assorbite nella agrarietà grazie alla astrazione costruita dal legislatore civilistico.

Sul piano fiscale alla "pura" coltivazione del fondo, tassabile su base catastale, si affiancano i vari tipi di attività connesse che, al ricorrere di certi requisiti possono rientrare nella stessa misurazione.

Punto di partenza è il rispetto del dato civilistico e quindi sono produttive

di un reddito agrario le attività connesse di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione a condizione che:

- a) Siano svolte da un soggetto che esercita già una attività agricola “ex se”;
- b) Abbiamo ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali.

A questi due requisiti l'art. 32 comma 2 lett. c) TUIR ne aggiunge di ulteriori: infatti solamente i ricavi relativi alle attività relative ai beni individuati ogni 2 anni (da ultimo il DM 13 febbraio 2015) con decreto MEF rientrano nei computi del reddito agrario dichiarato dall'imprenditore agricolo con conseguente compilazione del solo quadro RA.

Al contrario tutte le restanti attività, seppur rispettose del parametro della prevalenza, confluiscono ai fini reddituali nell'art. 56 bis, comma 2 TUIR, norma che seguendo lo schema proprio della tassazione di attività extra reddito fondiario, sancisce la natura di impresa di questo reddito, individuando un sistema di tassazione forfettario derogabile su opzione.

In sede dichiarativa l'imprenditore agricolo dovrà compilare il quadro RA per la parte relativa alla attività vera e propria agricola ed il quadro RD per i redditi derivanti dalla attività connessa esercitata utilizzando prevalentemente i propri beni.

Parimenti il quadro RD dovrà essere compilato per dichiarare i redditi derivanti dalle ulteriori attività connesse di azienda, rappresentate dalle prestazioni di servizio e dalla attività di ricezione ed ospitalità.

**Le varie attività produttive di reddito agrario, ricordiamo, sono proprie fiscalmente del coltivatore, ditta individuale, delle società semplici agricole, degli enti “non profit”.**

Per quanto concerne le altre società, sia pure agricole, si aprono nuove modalità di tassazione sia per le normali attività agricole, sia per le attività agricole in connessione.

L'art. 55 DPR 917/86(TUIR) - REDDITI DI IMPRESA- prevede:

..... omissis

Comma 2 – sono inoltre considerati redditi di impresa:

.....omissis

lett. c) i redditi dei terreni per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 (reddito agrario), pur se nei limiti ivi stabiliti, ove

spettino alle società in nome collettivo e società in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa

.....omissis

L'art. 56 bis (TUIR) – ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE, prevede:

.....omissis

Comma 4 – le disposizioni di cui ai commi 1,2 e 3 non si applicano ai soggetti di cui all'art. 73 commi 1 lettera a) b) e d) (sostanzialmente Spa, SRL, COOPERATIVE ...) nonché alle SNC e alle SAS

.....omissis



## AFFIANCAMENTO TRA GIOVANI E TITOLARI OVER 65

### AFFIANCAMENTO PER IL PASSAGGIO GENERAZIONALE.

Lodevole l'intenzione del legislatore ma vi sono incertezze applicative soprattutto sotto il profilo fiscale.

Lo scopo è quello di favorire lo sviluppo della imprenditoria giovanile in agricoltura ed agevolare il passaggio generazionale: per questo la norma non vieta né richiede vincoli di parentela.

Il mentore deve essere un coltivatore diretto o un imprenditore agricolo che svolga le attività di cui all'art. 2135 C.C. e che sia di età superiore a 65 anni o se più giovane che abbia raggiunto la pensione.

La normativa ha validità per un triennio dal 2018 al 2020; i giovani da affiancare devono avere una età compresa tra 18 e 40 anni e possono essere organizzati anche in forma associativa.

I giovani non devono essere proprietari o titolari di altro diritto reale su terreni agricoli.

Tra i giovani e l'agricoltore più attempato deve essere stipulato un contratto di affiancamento che deve **prevedere un regime di miglioramento fondiario** ed impegna l'imprenditore agricolo anziano a trasferire al giovane affiancato le proprie competenze nell'ambito delle attività agricole di cui all'art. 2135 C.C. ; il giovane si impegna a contribuire direttamente alla gestione anche manuale della impresa agricola e ad apportare le innovazioni tecniche e gestionali necessarie alla crescita della impresa.

L'affiancamento non può avere una durata superiore a 3 anni e comporta in ogni caso la ripartizione degli utili d'impresa in una percentuale compresa tra il 30 ed il 50% a favore del giovane.

Il contratto può stabilire anche il diritto del giovane imprenditore agricolo nella gestione della azienda ed inoltre il giovane ha diritto a delle forme di compensazione in caso di risoluzione anticipata del contratto.

Il giovane matura altresì il diritto di prelazione agraria secondo le modalità della legge n. 590/1965.

Durante il periodo di affiancamento il giovane agricoltore è equiparato allo

IAP ai sensi art. 1 DLgs. 99/2004, da cui ne discende anche l'obbligo della assicurazione previdenziale per la quale anche nel 2018, se il richiedente ha meno di 35 anni usufruirà dello sgravio contributivo per tre anni. La forma di contratto non trova precedenti nel settore agricolo; infatti non può essere un contratto di rete in quanto i giovani non sono una impresa, né un contratto di compartecipazione agraria che per sua norma è stagionale.

La forma che più si avvicina è il contratto di associazione in partecipazione che però non potrebbe usufruire delle agevolazioni fiscali.

Non è regolata fiscalmente nemmeno l'imputazione del reddito del 30% al 50% che se attribuito senza un inquadramento normativo, sarebbe tassato ai fini IRPEF per il giovane percettore.

Se il giovane è un familiare entro il terzo grado o un affine entro il secondo grado si può usufruire della impresa familiare di cui all'art. 5 TUIR e quindi è possibile attribuire al giovane una quota di reddito agrario.





## **FATTORIE DIDATTICHE E ATTIVITÀ SOCIALI. RISCHIO ATTIVITÀ D'IMPRESA.**

La fornitura di beni e servizi connessi alle attività agricole presuppone il prevalente utilizzo di beni strumentali propri dell'imprenditore nonché il loro "normale impiego" nella attività agricola principale, in linea con l'attuale formulazione dell'art. 2135 c.c. per tali tipologie di attività connesse si applica la tassazione forfettaria (art. 56 bis del TUIR coefficiente di redditività del 25%) solo se – considerando l'attività in oggetto in rapporto a quella principale) – è verificata la sussistenza di specifici requisiti di accessorietà economica, di strumentalità, oltre al rispetto di specifici parametri di dimensione organizzativa.

Come a più riprese statuito dalla Cassazione per gli agriturismi (tra le tante sentenze 16685/15), se le dimensioni delle attività accessorie determinano la perdita di ogni collegamento funzionale e organico con l'impresa agricola principale, il reddito prodotto va qualificato come reddito di impresa (senza poter beneficiare della fiscalità di favore prevista dall'art. 5 L. 413/1991).

La crescente multifunzionalità della impresa agricola ha portato, più semplicemente, ad una sua progressiva espansione ben oltre il contemporaneo limite del concetto agrario.

Tale evenienza, peraltro, non ha giovato alla esatta collocazione, anche in relazione ai connessi aspetti di matrice fiscale, di talune attività che, piuttosto che restare astrattamente attratte alla attività agricola principale, imporrebbero la previsione di una autonoma disciplina sotto il profilo civilistico, con i conseguenti effetti in termini di regimi di tassazione.

### **LE ATTIVITÀ SOCIALI.**

Le fattorie didattiche, ad esempio, soggiacciono alle prescrizioni dell'articolo 56 bis comma 3 TUIR, in materia di imposte dirette, godendo di una tassazione forfettaria del 25% dei corrispettivi fatturati, a parte che si sviluppino tramite l'utilizzo in forma prevalente di attrezzature normalmente impiegate nella attività agricola.

Sono circostanze, a dire il vero, di difficile realizzazione pratica e questo determina la sistematicità fuori uscita di tali attività da ogni beneficio fiscale. Quanto sopra risulta ancora più evidente se si considera che le fattispecie didattiche – nell’ambito dei servizi connessi ad una azienda agricola sempre più aperta ai flussi urbani e turistici e alle esigenze sociali – sono solite offrire specifici percorsi di “pet therapy”.

Il tentativo di mantenere attratto al regime agrario il reddito generato da attività subordinate a specifiche autorizzazioni sanitarie – per le quali peraltro è richiesto il possesso di competenze profondamente diverse e rispetto a quelle necessarie per la conduzione di un fondo agricolo – non può che generare, nella migliore delle ipotesi insidiosi effetti distorsivi nella attività agricola principale.

Si pensi all’utilizzo del cavallo, quale animale di affezione e rieducazione, all’interno di una fattoria didattica, una struttura così organizzata può godere delle agevolazioni fiscali in tema di reddito agrario solo se tali attività rieducative si sviluppano in ossequio ai requisiti statuiti dall’art. 2135 comma 3 C.C. Se per la qualificazione del reddito derivante dalla attività di allevamento di animali come reddito agrario deve sussistere un determinato rapporto tra fabbisogno di mangime, e potenzialità del terreno condotto dall’agricoltore, con una sostanziale differenza di trattamento tra i cavalli impegnati in competizioni sportive e quelli non ancora avviati a tali attività, nel caso in cui tali animali siano utilizzati per connesse attività di riabilitazione e reinserimento sociale è necessario che essi siano normalmente impiegati nella azienda agricola e che le attrezzature utilizzate per la “pet therapy” siano anche asservite alla attività principale (si veda anche la legge 141/2015 sulla impresa agricola sociale).

La carenza del requisito prescritto, come spesso accade, determina la perdita di ogni beneficio fiscale, equiparando l’attività così realizzata a quella di un’impresa commerciale con recupero a tassazione piena dell’intero reddito prodotto e senza alcuna possibilità di accesso alle agevolazioni previste per le prestazioni sanitarie tipiche.

#### LA TRASFORMAZIONE.

In generale, un settore delicato è quello delle attività di trasformazione dei prodotti agricoli. Proprio analizzando questo ambito, emerge chiaramente

come l'agricoltura abbia allargato i propri margini di azione, favorita da un approccio legislativo – di matrice unionale e interna – che ha progressivamente ricondotto al *genius* delle attività agricole business completamente estranei al settore primario che (ne è un esempio la *green economy*) tendono addirittura a disincentivare la coltivazione del fondo agricolo a favore di alternativi utilizzi del terreno.

Probabilmente, meriterebbe una revisione sia l'art. 2135 C.C., sia la circolare 44/E/2004 che tratta della esternalizzazione dei processi di trasformazione della produzione agricola.



## **FRANTOIO. MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI. ATTIVITÀ CONNESSE.**

Sinteticamente si ricorda che il “frantoiano” nello svolgere la sua attività può sostanzialmente trovarsi di fronte a tre situazioni con diversi risvolti di carattere fiscale.

Si potrà avere quindi:

il piccolo produttore, non dotato di P.I.V.A. , che produce una quantità di olive molto limitato per produzione di olio ad uso domestico o per qualche omaggio;

il produttore agricolo cosiddetto “esonerato”, (art. 34 comma 6 DPR 633/72) con volume di affari annuo non superiore ad €. 7.000,00 e costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli, dotato di P. I.V.A.;

il produttore agricolo dotato di P. I.V.A. e con volume di affari superiore ad €. 7.000,00 o anche con volume di affari inferiore ad €. 7.000,00 ma che abbia optato per il regime ordinario (art. 34 comma 11 DPR 633/72).

Nel primo caso si provvederà ad emettere fattura o ricevuta fiscale o scontrino per l’importo della “molitura” effettuata. Il privato potrà sistemare l’importo indicando nel documento fiscale secondo due modalità:

- 1) pagamento in denaro;
- 2) pagamento in natura (o in molenda).

Nel sub 1) l’operazione è completata con il pagamento, nel sub 2) il saldo in olio di molenda dovrà essere accompagnato dal rilascio di una ricevuta predisposta dal frantoiano in cui si evidenzieranno:

dati del produttore (compreso codice fiscale);

dati del frantoio;

indicazione che l’olio di molenda viene ceduto a compensare l’importo della fattura o scontrino emesso;

dichiarazione in calce” che trattasi di produttore privato non dotato di P. IVA;

apposizione di marca da bollo da €. 2,00 per importi indicati superiori ad €. 77,00 (solo sull'originale della ricevuta);  
compilazione del documento in doppia copia, con eventuale sottoscrizione del frantoiano.

Il documento così compilato certifica la quantità di olio da inserire nel magazzino.

Nel secondo caso (produttore esonerato) si provvederà ad emettere fattura per l'importo della molitura effettuata. Anche il produttore esonerato potrà sistemare la fattura secondo due modalità:

- 1) pagamento in denaro;
- 2) pagamento in natura.

Nel sub 1) l'operazione è completata con il pagamento, nel sub 2) il saldo in olio di molenda dovrà essere accompagnato dalla emissione di una "autofattura" emessa dal frantoiano (art. 34 6° comma DPR 633/72) con l'indicazione della quantità di olio ceduta a compensare l'importo indicato in fattura.

Nel terzo caso (normale produttore) la sistemazione della fattura potrà sempre essere effettuata secondo le due modalità suindicate, con la differenza che nel caso sub 2) sarà lo stesso produttore tenuto ad emettere regolare fattura a compensazione del servizio di molitura ricevuto.

Si ricorda che in tutti i tre casi suindicati il frantoiano è obbligato a documentare l'olio di molitura restituito al produttore attraverso l'emissione di un "buono di consegna" o di "un documento di trasporto", anche questo in doppia copia.

Giungono spesso richieste di chiarimenti in merito alla distinzione tra "frantoio aziendale" e "frantoio commerciale".

Il riferimento è all'art. 32 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR) che individua le attività agricole soggette a tassazione catastale (reddito agrario), al comma 2 si cita:

"sono considerate attività agricole:

omissis.....

punto c) le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 del Codice Civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento

di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze, su proposta del Ministro delle Politiche Agricole e Forestali.”

Omissis....

Quindi le tre condizioni richieste dal dettato fiscale, che chiameremo “oggettive”,

- a) prevalenza del prodotto aziendale,
- b) attività di manipolazione o trasformazione,
- c) presenza del prodotto in oggetto (olio) nel decreto suindicato (D.L. 26.10.2007)

Classificazione ATECOFIN 2004

Per quanto concerne il dettato civilistico, “requisito soggettivo”, si prevede che... l'imprenditore che svolge le attività deve essere lo stesso soggetto che esercita la coltivazione del fondo o del bosco o l'allevamento.

In sostanza l'imprenditore agricolo che rispetta i due requisiti rientra a pieno titolo nella tassazione catastale di cui all'art. 32 del TUIR.

Esemplificando un produttore agricolo che produce su terreno proprio o in affitto mille quintali di olive, ne può acquistare 999 q.li da terzi, molirle e ottenere olio che potrà essere ceduto completamente a tassazione catastale. Si ricorda che l'art. 32 e quindi la tassazione secondo gli “estimi catastali” (reddito agrario e reddito dominicale nel caso anche di proprietà) si rivolge agli:

imprenditori agricoli individuali;

società semplici agricole;

enti non profit titolari di aziende agrarie;

e dall'anno 2007 (art. 1 comma 1093 lex n.296/06- FINANZIARIA 2007) anche alle SOCIETÀ AGRICOLE (SRL, SNC, SAS) che hanno optato per la determinazione del reddito ai sensi art. 32 del TUIR.

Conseguentemente il produttore agricolo proprietario di frantoio che lavora le olive secondo i requisiti suindicati rientra nella categoria dei “frantoi aziendali” con il completo riconoscimento per la tassazione catastale.

Il discorso cambia quando la molitura si rivolge, sia pure in quantità limitate, anche ad olive di terzi.

In sostanza la domanda è questa:

può un frantoio aziendale molire olive di terzi, sia pure in quantità ridotta e restare nella previsione fiscale di cui all'art. 32 del TUIR, oppure rientrare nel disposto di cui all'art. 56-bis del TUIR altre attività agricole (attività connesse all'agricoltura)?

Ci sembra anche alla luce dell'art. 2135 del C.C., che la risposta giusta sia da inquadrare nel novero delle "attività connesse all'agricoltura".

Il comma 3 dell'art. 2135 testualmente recita "..... si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo,.... Omissis...., nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nella attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio.... omissis...

La circolare della Agenzia delle Entrate n. 44/E del 15.11.2004 alla voce "ATTIVITÀ DI FORNITURA SERVIZI" indica.... Omissis.... Come chiarito nella circolare n. 44/E del 2002, per rientrare tra le attività agricole connesse, l'attività di fornitura di servizi svolta dall'imprenditore agricolo non deve assumere per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale.

Quindi se l'imprenditore agricolo può effettuare arature con il proprio trattore nei terreni limitrofi (attività connessa), così lo stesso imprenditore potrà svolgere anche prestazioni di servizio (molitura) nella propria azienda e attraverso il proprio frantoio aziendale a prodotti di terzi agricoltori.

Come detto l'attività per conto terzi, non dovrà essere prevalente rispetto a quella aziendale (si tratta pur sempre di "attività connessa").

Rifacendoci all'esempio in nota a fronte di 1.999 q.li di olive lavorate in proprio si potrebbe ipotizzare un lavoro per terzi di 1500-1700 q.li di olive.

Come comportarsi. L'agricoltore frantoiano, per l'attività connessa, provvederà ad emettere regolare fattura secondo le regole suindicati e si provvederà, in merito, ad effettuare registrazioni separate da quelle agricole (salvo che l'attività sia da considerare "saltuaria").

Ai fini della tassazione diretta il tutto è regolato dalla tassazione forfettaria (salvo opzione) individuata all'art. 56-bis 3° comma del TUIR (coefficiente di redditività del 25%). In sostanza se effettuano attività di molitura connessa per €. 8.000,00, sarà tassato su una base imponibile pari ad €. 2.000.

Si ricorda che il comma 4 dell'art. 56 bis succitato, prevede che le disposizio-

ni di cui al comma 3 (attività connesse di servizi con coefficiente di redditività del 25%) non si applicano alle società cooperative, società a responsabilità limitata, SNC e SAS dovendosi regolare, il surplus non connesso, a bilancio (costi e ricavi).

Ai fini della tassazione IVA ci si dovrà riferire alla tassazione forfettaria (salvo opzione) regolata dal 1° comma dell'art. 34-bis (ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE) che prevede un abbattimento del 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili. Sempre rifacendosi all'esempio a fronte di imposta evidenziata in fattura pari a €. 320,00 (aliquota 4%) si dovrà versare un'imposta pari ad €. 160,00.





## **IL REDDITO AGRARIO E NUOVI PRODOTTI. CONNESSIONE.**

Le attività di manipolazione e trasformazione di prodotti agricoli si evolvono, ponendo interrogativi rilevanti sotto il profilo fiscale.

In questi ultimi tempi, ad esempio, si è sviluppato molto la coltivazione della canapa, favorita anche dalla legge 242/2016 che ha introdotto disposizioni per la promozione della coltivazione e della filiera agro industriale.

### **LE REGOLE FISCALI GENERALI.**

Per inquadrare fiscalmente tali attività vanno ricordate le regole previste dall'art. 2135 C.C. e dall'art. 32 TUIR. In primo luogo l'attività connessa ha per oggetto prodotti ottenuti prevalentemente sul fondo o nell'allevamento. Per rientrare nel reddito agrario le attività di trasformazione vanno usualmente esercitate nell'ambito delle attività agricole che hanno come oggetto una prima fase della lavorazione. Per la circ. 44/E/2004, ad esempio, è attività agricola connessa la produzione di "yogurt da latte", ma non il gelato ottenuto dallo yogurt.

La manipolazione rientra sempre nel reddito agrario quando il prodotto, nonostante le lavorazioni subite, conserva le sue qualità merceologiche originali. Per l'inquadramento nel reddito agrario i prodotti ottenuti dalla trasformazione vanno scomposti in tre categorie:

Se sono elencati nel D.M. 13 febbraio 2015, rientrano nel reddito agrario; l'elenco comprende larga parte dei prodotti agricoli oggetto di trasformazione (carni macellate, birra, pane, sciroppi di frutta, ecc ...);

Se il prodotto trasformato ha subito un solo processo di trasformazione, ma non rientra nel D.M. citato, può usufruire della tassazione forfettaria ex art. 56 bis del TUIR (es: olio di canapa) il cui reddito è pari al 15% dei corrispettivi registrati ai fini IVA. Le SNC, SAS, ed SRL agricole tassano questo reddito eccedente a bilancio.

Se il prodotto agricolo ha subito più processi di trasformazione, rientra nel reddito di impresa (differenza costi- ricavi) come i prodotti della cosmesi pur ottenuti dai vegetali.

Ai fini IVA, l'inquadramento nel regime speciale è più facile, perché la detra-

zione IVA forfettizzata si applica ai prodotti compresi nella parte prima della Tabella A, allegata al decreto IVA.

Ad eccezione dei prodotti tradizionali (vino, olio, formaggi) i prodotti trasformati non sono mai compresi nella tabella citata e quindi rientrano naturalmente nel regime normale IVA.

In base a queste regole si possono inquadrare o meno nel reddito agrario le nuove produzioni verificando il processo di trasformazione:

Se è semplice (prima trasformazione) è riconducibile all'agricoltura;

Se è complesso l'attività va inquadrata nel reddito di impresa.

#### I NUOVI PRODOTTI DELLA CANAPA.

Tornando alla canapa che allo stato originario è un vegetale - ai fini IVA è ricompreso nella Tabella A parte I (aliquota 22% percentuale di compensazione 4%), i produttori possono quindi applicare il regime speciale ex art. 34/633 che però non risulta conveniente tenuto conto della percentuale di compensazione ridotta; optano perciò per il regime ordinario.

La coltivazione della canapa rientra poi nel reddito agrario.

Poi ci sono i prodotti ottenibili con il processo di manipolazione o trasformazione che, secondo il ministero, possono essere alimenti, cosmetici, semilavorati innovativi per l'industria, carburanti.

Al primo derivato è l'infiorescenza che, se ceduta allo stato originario (cioè semplicemente raccolta), rientra nel reddito agrario, come se fosse un fiore reciso); questo prodotto viene essiccato o deumidificato, ma con processi naturali e anche in questo caso a nostro parere resta un prodotto agricolo originario (come il fieno) rientrante nel reddito agrario. Il confezionamento in bustine non dovrebbe mutarne la natura.

Con i semi di canapa si producono diversi altri prodotti:

Bevande vegetali in base a semi di canapa;

L'olio di canapa ottenuto con la spremitura del seme e destinata alla alimentazione umana;

Semi di canapa decorticati;

sono prodotti che subiscono una prima trasformazione, ma non sono compresi nel D.M. 2015. Quindi il reddito si determina in misura forfettaria pari al 15% dei corrispettivi ai fini IVA.

Dalla canapa si ottengono anche prodotti con funzioni medicali o per la cosmesi; in questi casi essendo il processo di trasformazione complesso, rientrano nel reddito di impresa determinato a bilancio.

Infine, se con l'olio di canapa si ottiene un combustibile, l'attività ricade nel reddito agrario (art. 1 comma 423 L. 266/2005).

DECRETO MINISTERO ECONOMIA 13 FEBBARIO 2015.

Il decreto individua i beni prodotti e le attività agricole previste dall'art. 32 comma 2 lett c) del TUIR:

Produzione di carne e prodotti della loro macellazione;

Produzione carne essiccata salata o affumicata, salsicce e salami;

Lavorazione e conservazione delle patate, escluse le produzioni di purè di patate, disidratato, si snack a base di patate, di patatine fritte e la sbucciatura industriale delle patate;

Produzione di succhi di frutta ed ortaggi;

Lavorazione e conservazione di frutta e di ortaggi;

Produzione di olio di oliva e di semi oleosi;

Produzione di olio di semi di mais;

Trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte;

Lavorazione delle granaglie

Produzione di farina o sfarinati di legumi da granella secchi, di radici o tuberi o di frutta in guscio commestibile;

Produzione di pane

Produzione di paste alimentari fresche o secche;

Produzioni di vini;

Produzione di grappa;

Produzione di aceto;

Produzione di sidro o di altri vini a base di frutta;

Produzione di malto e birra;

Disidratazione di erba medica;

Lavorazione, raffinazione e confezionamento del miele;

Produzione di sciroppi di frutta;

Produzione e conservazione di pesce, crostacei e molluschi, tramite congelamento, surgelamento, essiccazione, affumicatura, salatura, inscatolamento, produzione di filetti di pesce;

Manipolazione dei prodotti derivanti da una serie di coltivazione e dalla silvicoltura.

#### COLTURE FUORI TERRA. PRODUZIONI CIVILISTICAMENTE AGRICOLE.

Le coltivazioni di vegetali come gli ortaggi si stanno sviluppando anche in contesti non agricoli. – fuori del terreno – come nel caso della idrocoltura (colture idroponiche).

Si ottengono prodotti vegetali allo stato originario e quindi si tratta di una attività che precede le attività connesse. Le produzioni crescono in insediamenti all'interno di normali fabbricati, magari già usati per attività industriali e quindi collocati anche in zone non agricole.

Le produzioni si ottengono in ambienti del fabbricato sviluppati in verticale con fotobioreattori per le microalghe, strutture per idroponica per la canapa e per altri vegetali. In sostanza, si tratta di vegetali che crescono all'interno di contenitori ad hoc.

Sotto il profilo civilistico, queste produzioni hanno natura agricola perché hanno ad oggetto la cura e lo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso di carattere vegetale (art. 2135 C.C.).

Per questo motivo, la costruzione che ospita ha le caratteristiche per essere iscritta nel catasto nella categoria catastale D10 (fabbricati strumentali alle attività agricole).

Così pure i dipendenti che vi lavorano verranno inquadrati nel settore agricolo e l'impresa può applicare il regime speciale IVA, perché l'art. 34/633 richiama l'art. 2135 C.C. (art. 34 comma 2 lett. a).

Più complesso l'inquadramento nel reddito agrario.

L'art. 32 del TUIR prevede la tassazione catastale per le attività dirette alla produzione di vegetali con l'uso di strutture fisse e mobili, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste.

Per i piani eccedenti, si applica una tassazione forfettaria in base al reddito agrario. Il terreno di sedime però non è iscritto nel catasto terreni e quindi non è portatore di un tariffa di reddito agrario.

In assenza di una tariffa d'estimo attribuita al terreno di sedime del fabbricato, si potrebbe forzare l'interpretazione applicando il comma 4 bis art. 28 TUIR in base al quale il reddito dominicale e agrario delle superfici adibite alle colture prodotte in serra o alla funghicoltura, in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, è determinato applicando la tariffa d'estimo più alto in vigore nella provincia.

Il caso della "vertical farm" è simile, ma l'applicazione della tassazione catastale in base ad una interpretazione logico-sistematica non convince.

Queste nuove realtà dovranno essere inquadrare nel reddito agrario ma con un intervento del legislatore.

#### BEVANDE VEGETALI.

La produzione di bevande vegetali (come il latte di mandorla) potrebbe trovare la sua collocazione nella produzione di succhi di frutta ma queste bevande nel codice Ateco 10.32.0 non sono comprese e quindi non sono del D.M. 13 febbraio 2015.

Il passo per farle rientrare nel reddito agrario è breve, ma per prudenza dovrebbero essere tassate forfettariamente.

#### LIQUORI.

La produzione di nocino, limoncello e simili potrebbe essere considerata tra le attività agricole connesse, tenuto conto ad esempio che la grappa prodotta prevalentemente con le vinacce proprie rientra nel reddito agrario. Queste produzioni non essendo comprese nel D.M. del 13 febbraio 2015, potrebbero scontare la tassazione forfettaria con il 15% ma attenzione: i prodotti propri della impresa agricola produttrice devono essere prevalenti.

#### COSMETICI.

La produzione di cosmesi è generalmente considerata attività non connessa, perché il processo produttivo richiede almeno una seconda lavorazione.

Le materie prime possono essere le alghe o le bave di lumaca (prodotti rientranti nel reddito agrario) ma la successiva trasformazione rientra nel reddito di impresa determinato a bilancio.

#### MIELE E PROPOLI.

Un prodotto che si ottiene dal lavoro delle api è la "propoli", sostanza resinosa che le api raccolgono dalla corteccia degli alberi e che poi elaborano con cera, polline ed enzimi.

La propoli grezza potrebbe essere considerata come il miele un prodotto primario e quindi rientrante nel reddito agrario. Lo dimostra il D.M. 13 febbraio 2015, che considera tra le attività connesse la lavorazione, raffinazione e confezionamento del miele ma non la produzione di miele. I prodotti successivi derivanti dalla lavorazione della propoli ottenendo vari estratti, immaginando un processo di lavorazione semplice, possono rientrare fra le attività connesse tassate forfettariamente in base all'art. 56 bis del TUIR (reddito pari al 15% dei corrispettivi IVA).

La produzione di caramelle e prodotti simili, invece, è una attività che fuoriesce dalle attività connesse e quindi è tassata a bilancio.



## VIVAISTI E TASSE FONDIARIE

RIS. 29 GENNAIO 2018 N. 11/E

La manipolazione delle piante anche acquistate da terzi è sempre a tassazione fondiaria.

Permane il problema della prova “diabolica”, richiesta dagli uffici territoriali delle Entrate con la quale il produttore agricolo è chiamato a dimostrare l'esercizio della detta lavorazione. Con la RIS. in oggetto le Entrate hanno ufficializzato una consulenza giuridica datata (954-72-2014), fornendo specifiche delucidazioni, in merito alla tassazione diretta delle attività vivaistiche, con particolare riferimento alla tassazione fondiaria dei vegetali acquistati da terzi e manipolati.

Si ricorda, innanzitutto, che l'art. 1 DLgs. 228/2001 ha novellato l'art. 2135 C.C. confermando l'inquadramento agricolo per le attività di coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento di animali, sostituendo il vecchio concetto di “normalità” con il nuovo principio di “prevalenza”, per le attività dirette alla manipolazione, conservazione trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli.

La prevalenza è stabilita in termini quantitativi (CIRC. 44/E/2004), mentre il comma 6 dell'art. 2 L. 350/2003 (FINANZIARIA 2004) ha modificato l'art. 32 del TUIR con particolare riferimento alle “attività connesse” disponendo che le attività di cui al comma 3 art. 2135 C.C., con riferimento ai beni individuati da apposito decreto biennale del Ministero Economia Finanza su proposta del ministro delle politiche agricole alimentari e forestali rientrano nel reddito agrario e sono, di conseguenza, tassate su valori catastali.

Il concetto espresso dal citato comma 3 art. 2135 C.C. è di fondamentale importanza per comprendere che il produttore agricolo può essere anche colui che, al fianco della attività di coltivazione del fondo e di riproduzione di piante ornamentali, effettua anche la “manipolazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti acquistati da terzi nel rispetto della cosiddetta “prevalenza”.

Alla stessa stregua, grazie all'ampliamento (civilistico e fiscale) eseguito dal le-

gislatore, come confermato dalla Agenzia delle Entrate (CIRC. 44/E/2004), se le piante subiscono all'interno del vivaio un processo produttivo con lo sviluppo di un ciclo biologico o una parte consistente di esso, oppure una attività di manipolazione e/o di valorizzazione (es. un nuovo invasamento, una potatura, una nuova concimazione e quant'altro), a prescindere dal volume di affari realizzato, dalla organizzazione utilizzata, dal momento di esecuzione e dall'utile effettivamente realizzato il reddito deve essere considerato di natura agraria. L'art. 32 del TUIR oltre alle attività "tipicamente" agricole come la coltivazione del fondo, la silvicoltura e l'allevamento di animali, riconduce nell'ambito agricolo, purché non prevalenti e se individuate in un apposito decreto biennale del MEF determinate attività "connesse" dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti, ancorché non esercitate sui terreni, tra le attività ricondotte nell'alveo del reddito agrario, sono state individuate quelle di "manipolazione dei prodotti derivanti dalla coltivazione di cui alle classi 01.11, 01.12 e 01.13 " di piante ornamentali e vegetali (si vedano i D.M. 11/7/2007, 05/08/2010, 17/06/2011 e 13/02/2015).

L'Agenzia (Circ. 44/02/2002) ha anche precisato che gli acquisti di prodotti agricoli presso terzi sono ammessi se effettuati da imprenditori agricoli "al fine di migliorare la qualità del prodotto finale e aumentare la redditività complessiva della impresa agricola" con la conseguenza che solo inizialmente, il miglioramento qualitativo del prodotto finale era considerato un carattere necessario per ricondurre i redditi derivanti dalla attività agricola connessa al regime dei redditi agrari, di cui alla lettera c) comma 2 art. 32 del TUIR.

Con un documento di prassi successiva (CIRC. 44/E/2004) è stata ammessa ai fini dell'applicazione del regime dei redditi agrari, la possibilità di eseguire acquisti, nel rispetto del criterio della prevalenza dei prodotti propri, rispetto a quelli acquistati da terzi, al fine di aumentare il prodotto trattato, senza che intervenga, a seguito della immissione nel processo produttivo del prodotto di terzi, una variazione significativa nella qualità del prodotto.

Ma vi è di più, poiché è la stessa agenzia che, nella medesima circolare, ha ammesso che si possono effettuare "acquisti" di prodotti agricoli presso imprese terze "per un miglioramento della gamma di beni complessivamente offerti dalla impresa agricola" vale a dire beni della stessa tipologia di quelli propri anche se non omogenei.

La RIS. 11/E/2018 richiama, i contenuti di una datata consulenza giuridica (N.



954-72/2014) con la quale la stessa agenzia ha ricondotto nell'ambito delle attività di manipolazione, produttive di reddito agrario, sebbene non svolte sul terreno, le attività di concimazione e di inserimento all'interno del terriccio di ritentori idrici al fine di garantire la "self-line" del prodotto sia durante il trasporto che durante la fase di permanenza delle stesse presso il cliente, il trattamento delle zolle, al fine di eliminare gli insetti nocivi nell'apparato radicale e le altre attività, come potatura, la steccatura e la rinvasatura.

Sul punto, il MIPAAF, nel parere consegnato alle Entrate, ha evidenziato che le attività sopra indicate hanno carattere di effettiva manipolazione in quanto fanno parte di un più ampio insieme di operazioni di manipolazione atte a garantire la qualità del prodotto finale e che le stesse rientrano nelle pratiche agronomiche finalizzate alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico delle piante", essendo necessarie e determinanti a garantire alle piante l'attecchimento ed il mantenimento delle buone condizioni delle essenze vegetali e "specializzate e atte a garantire non soltanto la qualità del prodotto finale ma anche il soddisfacimento degli standard qualitativi "e ancora" determinanti per fornire un concreto valore aggiunto al prodotto finale".

Tale interpretazione si aggiunge ad un precedente intervento (CIRC. 3516902/1955) con il quale si connotano i confini della manipolazione nell'ambito delle attività che interessano un prodotto che, nonostante la lavorazione, "mantiene le caratteristiche merceologiche originarie"; si pensi inoltre che soltanto la "cernita" (mera selezione dei vegetali) è stata definita attività di manipolazione (CTR PALERNO CATANIA sentenza 3264/2014) e che una completa analisi sulla attività di manipolazione è stata eseguita nell'ambito di un contenzioso (CTP PISTOIA sent. 327/16/2016).

Ma gli uffici periferici delle Entrate, richiamando una sentenza della Cassazione (14879/2007), concernente la disapplicazione del regime IVA speciale, in una diversa quanto palese situazione di attività agricola simulata (comodato inesistente, titolare dipendente full time presso altra azienda) ribaltano l'onere probatorio sul vivaista, richiedendo una impossibile quanto diabolica prova di esecuzione delle attività indicate di manipolazione e disinteressandosi del fatto che gli agricoltori sono obbligati alla sola tenuta dei registri IVA e che, per la particolarità del prodotto, non possono dimostrare "documentalmente" una attività di manipolazione che, come confermato dal MIPAAF, non solo è necessario per ottenere gli standard qualitativi ma è necessaria per la stessa sopravvivenza delle piante.



## **SNC AGRICOLE. IL REDDITO DELLA ATTIVITÀ C/TERZI ANDRÀ DETERMINATO ANALITICAMENTE**

Le società agricole ai sensi art. 2 DLgs 99/2004 in base alla legge n. 296/2006 art. 1 comma 1093, hanno la possibilità di non essere tassate sulla base del bilancio, bensì di optare per la tassazione con criteri catastali.

Per quanto riguarda l'attività conto terzi svolta dalla società si tratta di una attività agricola "connessa" di servizi come definita dall'art. 2135 C.C. e cioè una attività diretta "alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse della azienda normalmente impiegate nella attività agricola esercitata.

Sono quindi servizi prestati eventualmente avvalendosi anche di attrezzature utilizzate esclusivamente per questo, ma è necessario che le attrezzature normalmente impiegate nella attività agricola principale siano prevalenti, con riguardo al fatturato ottenuto dall'impiego di ciascuna specifica attrezzatura. La tassazione ai fini delle imposte dirette, per le attività connesse di servizi è disciplinata dall'art. 56 bis del TUIR: è tassato il 25% dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'IVA.

Tuttavia lo stesso art. 56 bis stabilisce al comma 4 che questo tipo di tassazione forfettaria si applica solo alle imprese individuali e alle società semplici e non si applica ai soggetti quali le snc.

Il D.M. n. 213/2007 delle FINANZE che regola l'opzione per la tassazione catastale da parte delle società agricole all'art. 3 comma 2 precisa che: ... Il reddito derivante dal contemporaneo svolgimento di attività imprenditoriali non ricomprese nella determinazione del reddito ai sensi art. 32 TUIR va calcolato secondo le ordinarie regole per la determinazione del reddito di impresa (contrapponendo ai ricavi i costi di competenza).



## **ALLEVARE CAVALLI DA CORSA È UNA ATTIVITÀ AGRICOLA CONNESSA.**

SEZ. III TAR TOSCANA. FIRENZE. SENT. 463 14.03.2017  
DEPOSITATA IL 27 MARZO 2017.

L'allevamento di cavalli da corsa costituisce una attività connessa a quella agricola. Lo ha ricordato il TAR TOSCANA con la sentenza in oggetto.

I giudici amministrativi toscani nel rinverdire i precedenti pronunciamenti espressi da altri Collegi, hanno ritenuto che l'art. 2135 C.C. ricomprende nella attività dell'imprenditore agricolo "l'allevamento di animali"; ciò in virtù delle modifiche introdotte dal DLgs. 228/2001 che fra l'altro ha sostituito la precedente previsione riferita "allevamento di bestiame".

Tale modificazione testuale è stata interpretata dalla giurisprudenza come comportante un ampliamento dei confini della attività agricola, superando l'idea originaria secondo cui rientrava in agricoltura solo l'allevamento di animali destinati alla alimentazione, o ai lavori agricoli e comunque legati al fattore produttivo della terra, e giungendo invece a comprendere nella agricoltura le attività comunque collegate al ciclo vitale di animali, compreso l'allevamento di cavalli da corsa.

(TAR BOLOGNA sentenza 968/2015; TAR PERUGIA sent. 96/2014; TAR TORINO sent. 1241/2014, TAR CAMPOBASSO sent. 503/2013).

Pertanto anche secondo i giudici amministrativi fiorentini, alla luce della richiamata evoluzione normativa non si comprendono le ragioni per le quali l'allevamento di cavalli ad uso maneggio, non possono rientrare nel concetto di allevamento di animali compreso nella attività agricola.

A nostro parere l'attività di allevamento di cavalli, al pari di tutti gli altri allevamenti ha carattere agricolo. Un discorso a parte merita la questione riguardante l'allevamento dei cavalli purosangue, destinati alle corse.

Al riguardo la Cassazione, con sentenza n. 1755 del 29 maggio 1969 ha precisato che "l'attività diretta alla riproduzione e all'allevamento dei cavalli da corsa non può considerarsi appartenente all'esercizio normale dell'impresa agricola, in quanto per esercitare tale attività non sono sufficienti le normali

cognizioni del comune agricoltore, ma è necessario un complesso di specifiche conoscenze tecniche in un campo che esula del tutto da quello propriamente agricolo”.

Si ritiene che tale assunto sia ormai superato in base ai principi introdotti dalla legge di orientamento di cui al DLgs n. 228/2001 in quanto l'attività di allevamento di cavalli, anche da corsa, ha carattere agricolo fino alla fase di vendita dell'animale.

L'eventuale successiva attività, che si concretizza nella preparazione e addestramento di animali per la partecipazione a gare agonistiche, esula invece, dall'esercizio dell'agricoltura.

Al riguardo, si richiama la R. M. n. 340464 del 2 febbraio 1985, nella quale si afferma che ... “l'attività che si concreta, sotto la guida di istruttori e con le necessarie competenze tecniche ed adeguate attrezzature, nella preparazione, selezione ed avviamento dei cavalli purosangue alle competizioni sportive, costituisce attività commerciale.

È evidente che l'Amministrazione finanziaria fa riferimento ad una attività che si attua successivamente a quella dell'allevamento.

Le imprese agricole che svolgono entrambe le attività devono tenere la contabilità separata ai fini dell'IVA, distinguendo l'attività agricola di allevamento da quella commerciale, relativa alla partecipazione alle gare.

Se invece l'impresa si trova nel regime normale, la contabilità deve essere tenuta mediante distinta sezione nel registro per effetto dei due diversi regimi impositivi ai fini dell'imposte dirette.

I premi corrisposti ai soggetti proprietari o gestori di almeno 5 cavalli da corsa, sono soggetti ad IVA con l'aliquota del 22% a condizione che i partecipanti si iscrivano, entro il mese di dicembre dell'anno precedente, in un apposito elenco tenuto all'UNIRE; si ritiene che la richiesta di iscrizione debba essere rinnovata ogni anno.

In questo modo, l'allevatore di cavalli evita l'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti, circostanza che, invece, si verificherebbe se i premi fossero non soggetti ad IVA.



## **CACCIA SUL FONDO, ATTIVITÀ FAUNISTICA VENATORIA, ATTIVITÀ CONNESSA. TASSAZIONE A FORFAIT**

RIS. 73/E del 28 settembre 2018

La caccia ed il ripopolamento degli animali da abbattere, esercitate sul fondo dell'imprenditore agricolo, sono attività connesse, nel rispetto dei requisiti richiesti.

Quindi alle dette attività, si rende applicabile la tassazione forfettizzata in presenza d'impresa agricola costituita nella forma individuale, di società semplice o di ente non commerciale.

Così l'Agenzia delle Entrate, con la RISOLUZIONE in oggetto, è intervenuta per chiarire il regime di tassazione diretta, della attività "faunistico-venatoria" esercitata sul fondo dell'imprenditore agricolo.

Il documento di prassi ricorda, innanzitutto che la detta attività è regolata dalla legge 157/1992 (legge quadro sulla caccia), che, in particolare, il territorio che può essere destinato alla detta attività, ma in ambito privatistico, non può superare la percentuale massima del 15% e che la gestione privata può essere eseguita da aziende faunistiche o da aziende agri-turistico venatorie, istituite ai fini d'impresa agricola.

Quindi, acclarato che tale attività può essere esercitata dall'imprenditore agricolo e che lo stesso la esercita con l'impiego di mezzi ed attrezzature agricole, occupando lavoratori assunti con contratti agricoli, allevando la selvaggina, concedendo a pagamento le aree a cacciatori e mantenendo l'habitat, era necessario verificare se le dette attività potessero rientrare tra quelle connesse all'agricoltura, ai sensi del 3° comma dell'art. 2135 C.C. con l'applicazione del regime forfettario (coefficiente di redditività del 25%), di cui al comma 3 art. 56 bis (altre attività agricole).

Le Entrate richiamano i requisiti richiesti dall'art. 2135 C.C. ed evidenziano che l'imprenditore deve rispettare, necessariamente, un requisito soggettivo, ovvero che il medesimo imprenditore agricolo che, oltre alle attività tipiche, eserciti le attività connesse, e un requisito oggettivo, ovvero che per lo svol-

gimento delle attività si utilizzi prevalentemente le risorse utilizzate “normalmente” nella azienda agricola.

Sul punto l’Agenzia richiama la CIRC. 44/E/2004 che evidenzia che l’imprenditore agricolo per svolgere anche la detta attività connessa, deve utilizzare prevalentemente attrezzature e risorse della azienda che normalmente utilizza per le attività principali (coltivazione del fondo, silvicoltura ed allevamento bestiame) e conferma, nel rispetto dei detti requisiti, l’applicazione del regime forfettizzato di cui al citato comma 3 art. 56 bis del TUIR (fornitura di servizi) che prevede l’applicazione di un coefficiente di redditività pari al 25% dell’ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini IVA.

L’Agenzia chiarisce ulteriormente che per “normalità” si deve intendere in via continuativa e sistematica, l’uso delle attrezzature e risorse appartenenti alla attività agricola principale mentre, con riferimento al requisito della “prevalenza” può essere adottato un criterio basato sul confronto del fatturato realizzato con l’impiego di attrezzature e risorse aziendali con quello realizzato con attrezzature e risorse diverse.

Tassazione I.V.A. ex art 34 bis (attività agricole connesse). L’imposta è determinata nella misura forfettaria del 50% di tutte le operazioni imponibili.



## ALLEGATI E NORMATIVA

ART. 2135 C.C.  
ART. 32 DPR 917 DEL 22.12.1986 (TUIR)  
DM 13.02.2015  
CIRC. 44/E DEL 15 NOVEMBRE 2004  
CIRC. 44/2 DEL 2002  
ART. 56 BIS DPR 917/86  
ART. 36 L. 154 DEL 28 LUGLIO 2016  
L.413/1991 ART. 5  
CM 16.02.2005/6/E  
ART. 71 DPR 917/86  
L. 266 DEL 23.12.2005  
CIRC. 32/E DEL 6 LUGLIO 2009  
RIS. 18 LUGLIO 2016 N. 54/E  
RIS. 54/E/2016  
RIS. 86/E DEL 15 OTTOBRE 2015  
L. 141 DEL 18 AGOSTO 2015  
ART. 34/BIS DPR 633/1972  
RIS. 53/E 15.03.2007  
L. 96 DEL 20 FEBBRAIO 2006

### ALLEGATI:

Art. 2135 CODICE CIVILE  
Art. 32 DPR 917/86  
Art. 56 BIS DPR 917/86  
Art. 34 DPR 633/72  
Art. 34 BIS DPR 633/72

### BIBLIOGRAFIA:

G. Paolo Tosoni, *Agrisole-Il Sole 24 Ore*  
Duccio Tessadri, *Il Fisco- W.K*  
Antonio Piccolo, *Agrisole- Il Sole 24 Ore*

### **ART. 2135 CODICE CIVILE - IMPRENDITORE AGRICOLO**

È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali, e attività connesse.

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

### **TESTO UNICO DEL /22/12/1986 N° 917 - IMPOSTA SUI REDDITI**

#### **ART. 32 - REDDITO AGRARIO**

*Testo in vigore dal 01/01/2004 modificato dal DLG del 12/12/2003 n° 344 art.1*

*NOTE: Contiene modifiche recate dall'art. 2, comma 6, L. 24/12/2003 n° 350*

1. Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.

2. Sono considerate attività agricole:

- a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla selvicoltura;
- b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto del 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 quello del terreno su cui lo produzione insiste.
- c) le attività di cui al terzo comma dell' art 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione,



ancorchè non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dell'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposto del Ministro delle politiche agricole e forestali.

3. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste, è stabilito per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientro nei limiti di cui alla lettera b) del comma 2, tenuto conto dello potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere occorrenti a seconda dello specie allevata.

4. Non si considerano produttivi di reddito agrario i terreni indicati nel comma 2 dell'articolo 27.

*(\*) Con decreto dell'11 luglio 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 21 agosto 2007 n. 193, sono stati individuati i beni che possono essere oggetto delle attività agricole.*

#### **ART. 56-BIS DPR 917-1986 - ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE**

1. Per le attività dirette alla produzione di vegetali esercitate oltre il limite di cui all'articolo 32, comma 2, lettera b), il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale lo produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.

2. Per le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati nell'articolo 32, comma 2, lettera c), ottenuti prevalentemente alla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette o registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15 per cento.

3. Per le attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette o registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25 per cento.

4. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 non si applicano ai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché alle società in nome collettivo ed in

accomodata semplice.

5. Il contribuente ha facoltà di non avvalersi delle disposizioni di cui al presente articolo. In tal caso l'opzione o la revoca per la determinazione del reddito nel modo normale si esercitano con modalità stabilite dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, e successive modificazioni.

#### **ART. 34 DPR 633-1972 - REGIME SPECIALE PER I PRODUTTORI AGRICOLI**

Per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte dell'allegata tabella A) effettuate dai produttori agricoli, la detrazione prevista nell'articolo 19 è forfettizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione, all'ammontare imponibile delle operazioni stesse, delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole. L'imposta si applica con le aliquote proprie dei singoli prodotti, salva l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione per i passaggi di prodotti ai soggetti di cui al comma 2, lettera c), che applicano il regime speciale e per le cessioni effettuate dai soggetti di cui al comma 6, primo e secondo periodo.

Si considerano produttori agricoli:

- a) i soggetti che esercitano le attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile e quelli che esercitano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane;
- b) gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti della Unione europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;
- c) le cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228; le associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente, che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione, nonché gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori soci.

[ Ferma restando la loro applicazione nei confronti dei soggetti di cui alle lettere b) e c) del comma 2, le disposizioni del presente articolo non si applicano ai soggetti

che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari superiore a quaranta milioni di lire. ]

La detrazione forfettizzata non compete per le cessioni dei prodotti indicati nel comma 1 il cui acquisto derivi da atto non assoggettato ad imposta, sempre che il cedente, il donante o il conferente, sia soggetto al regime ordinario.

Se il contribuente, nell'ambito della stessa impresa, ha effettuato anche operazioni imponibili diverse da quelle indicate nel comma 1, queste sono registrate distintamente e indicate separatamente in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale. Dall'imposta relativa a tali operazioni si detrae quella relativa agli acquisti e alle importazioni di beni non ammortizzabili e ai servizi esclusivamente utilizzati per la produzione dei beni e dei servizi che formano oggetto delle operazioni stesse. I produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell' articolo 39. I cessionari e i committenti, se acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio dell'impresa, devono emettere fattura, con le modalità e nei termini di cui all' articolo 21, indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente a norma dell' articolo 25. Le disposizioni del presente comma cessano comunque di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato superato il limite di 7.000 euro a condizione che non sia superato il limite di un terzo delle cessioni di altri beni. I produttori agricoli hanno facoltà di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. In tale caso, l'opzione o la revoca si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, e successive modificazioni.

I passaggi dei prodotti di cui al comma 1 agli enti, alle cooperative o agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lettera c), ai fini della vendita, anche previa manipolazione o trasformazione, si considerano effettuati all'atto del versamento del prezzo ai produttori agricoli soci o associati. L'obbligo di emissione della fattura può essere adempiuto dagli enti stessi per conto dei produttori agricoli conferenti; in tal caso a questi è consegnato un esemplare della fattura ai fini dei successivi adempimenti prescritti nel presente titolo.

Le disposizioni del comma precedente si applicano anche ai passaggi di prodotti ittici provenienti da acque marittime, lagunari e salmastre effettuati dagli esercenti la pesca nelle predette acque alle cooperative fra loro costituite e relativi consorzi nonché alle società consortili e agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lettera c).

Ai soggetti di cui al comma 1 che effettuano le cessioni dei prodotti ivi indicati ai sensi degli articoli 8, primo comma, 38-quater e 72, nonché le cessioni intracomunitarie degli stessi compete la detrazione o il rimborso di un importo calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato.

[ Agli effetti delle disposizioni di cui all'articolo 36, le attività svolte nell'ambito della medesima impresa agricola da cui derivano i prodotti assoggettati alla disciplina di cui al comma 1 sono in ogni caso unitariamente considerate.]

Le disposizioni del presente articolo non si applicano, salvo quella di cui al comma 7, ultimo periodo, ai soggetti di cui ai commi precedenti che optino per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari dandone comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442.

Con decreto del Ministro delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità di attuazione del presente articolo.

#### **ARTICOLO 34-BIS - ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE**

1. Per le attività dirette alla produzione di beni ed alla fornitura di servizi di cui al terzo comma 1 dell'articolo 2135 del codice civile, l'imposta sul valore aggiunto è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfettaria dell'imposta afferente agli acquisti ed alle importazioni.

2. Il contribuente ha facoltà di non avvalersi della disposizione del presente articolo. In tal caso l'opzione o la revoca per la determinazione dell'imposta nel modo normale si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442 e successive modificazioni.