



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 14 maggio 2002

OGGETTO: Decreto Legislativo 18 maggio 2001, n. 228. Imprenditore agricolo. Nuova formulazione dell'articolo 2135 del codice civile. Riflessi sulla disciplina dell'Iva e delle imposte dirette.

INDICE

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1 | PREMESSA. | 2 |
| 2 | RIFORMULAZIONE DELL'ARTICOLO 2135 DEL CODICE CIVILE. | 2 |
| 3 | RIFLESSI SULL'APPLICAZIONE DEL REGIME SPECIALE IVA IN AGRICOLTURA. | 5 |
| 3.1 | Considerazioni generali. | 5 |
| 3.2 | Ulteriori precisazioni riguardo le attività connesse. | 8 |
| 3.3 | Il concetto di "prevalenza" nell'articolo 2135 c.c. | 9 |
| 3.4 | Regime Iva applicabile alle cessioni effettuate dalle società cooperative e loro consorzi. | 9 |
| 3.5 | Rettifica della detrazione a seguito del mutamento del regime. | 10 |
| 4 | RIFLESSI IN MATERIA DI IMPOSIZIONE DIRETTA. | 11 |

1 PREMESSA.

Allo scopo di favorire il sostegno e lo sviluppo economico e sociale dell'agricoltura, delle foreste, della pesca e dell'acquacoltura, in attuazione della delega conferita al Governo con gli articoli 7 ed 8 della legge 5 marzo 2001, n. 57, sono stati emanati i decreti legislativi 18 maggio 2001, nn. 226, 227 e 228, pubblicati sul Supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 137 del 15 giugno 2001, ed entrati in vigore il 30 giugno 2001.

In particolare, il decreto legislativo n. 228 del 2001 ha stabilito nuove disposizioni nel settore agricolo, ridefinendo, tra l'altro, la nozione di imprenditore agricolo, di cui all'articolo 2135 del codice civile.

Con la presente circolare si analizzano i riflessi che tale recente modifica normativa ha comportato sull'applicazione delle disposizioni tributarie, dando risposta, in tal modo, alle numerose richieste di chiarimenti pervenute alla scrivente.

2 RIFORMULAZIONE DELL'ARTICOLO 2135 DEL CODICE CIVILE.

L'articolo 1 del decreto legislativo n. 228 del 2001 ha provveduto a sostituire integralmente l'articolo 2135 del codice civile ridefinendo la figura dell'imprenditore agricolo così come segue:

“E' 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.”

Con la nuova definizione di imprenditore agricolo il Legislatore ha inteso ricomprendere nell'area dell'impresa agricola per “*natura*” ogni attività basata sullo svolgimento di un intero ciclo biologico ovvero di una fase essenziale del ciclo stesso.

Ciò ha portato ad un'esplicita estensione della disciplina dell'impresa agricola a quelle particolari attività, come l'apicoltura o l'allevamento di maiali per l'ingrasso e non per la riproduzione, le quali, in passato, erano state ricondotte alla fattispecie dell'impresa agricola in via interpretativa.

Il terzo comma del nuovo testo dell'articolo 2135, inoltre, con riguardo alle attività agricole connesse, dispone che le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli sono da considerarsi attività connesse quando sono presenti i seguenti requisiti:

- requisito soggettivo: l'imprenditore che svolge tali attività deve essere lo stesso soggetto imprenditore agricolo che esercita la coltivazione del fondo o del bosco ovvero l'allevamento di animali;
- requisito oggettivo: i prodotti oggetto di tali attività devono provenire “*prevalentemente*” dall'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento esercitata dall'imprenditore agricolo di cui sopra.

La nuova formulazione della norma non richiede più, quindi, che le attività connesse siano esercitate “*nell'esercizio normale dell'agricoltura*” così come previsto dalla disposizione abrogata.

Tale requisito comportava, in origine, che la connessione con l'attività agricola principale andasse verificata caso per caso, in relazione alla dimensione e nelle modalità di svolgimento dell'attività; notevoli conseguenze ne derivavano per quelle particolari attività di trasformazione e valorizzazione dei prodotti che, non essendo esercitate *“normalmente”* dagli agricoltori, erano da considerarsi attività commerciali, con possibilità tuttavia di riqualificarsi, in seguito, come attività connesse e quindi agricole allorquando, a seguito dell'evoluzione dell'economia agraria, tali attività di trasformazione venivano normalmente praticate dagli agricoltori.

I più recenti orientamenti della giurisprudenza e della dottrina hanno ricompreso nell'ambito dell'esercizio normale dell'agricoltura ogni attività frutto dell'evoluzione delle tecniche agrarie, fatto salvo il collegamento tra il prodotto agricolo ottenuto ed il terreno da cui deriva.

Con la nuova disciplina, quindi, avuto riguardo alla suddetta evoluzione dei concetti, il richiamo all'*“esercizio normale dell'agricoltura”* è stato sostituito con il criterio della *“prevalenza”*, nell'esercizio dell'attività connessa, dei prodotti ottenuti dal proprio fondo, bosco o allevamento rispetto a quelli acquisiti dai terzi.

Analogo criterio è stabilito per la qualificazione come attività connesse delle attività di fornitura a terzi di beni o servizi, le quali, oltre a soddisfare il requisito soggettivo stabilito per le imprese di trasformazione, devono utilizzare *“prevalentemente”* attrezzature o risorse dell'azienda *“normalmente”* impiegate nell'attività agricola principale.

Al riguardo, è da considerarsi *“normale”* l'impiego in via continuativa e sistematica di tali attrezzature nell'attività agricola principale; al contrario, non sarà qualificato come *“normale”* l'utilizzo occasionale e sporadico nell'attività agricola principale di attrezzature che, invece, sono impiegate con cadenza di continuità e sistematicità al di fuori dell'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento.

Pertanto, per poter rientrare fra le attività connesse, l'attività di fornitura di beni o servizi da parte dell'imprenditore agricolo non deve aver assunto per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale; in tal senso le attrezzature agricole non devono essere impiegate nell'attività connessa in misura prevalente rispetto all'utilizzo operato nell'attività agricola di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento.

Infine, l'ultima parte della norma in questione ricomprende nell'area delle attività connesse le attività di valorizzazione e manutenzione del territorio, nonché le attività di agriturismo esercitate dall'imprenditore agricolo.

Resta da precisare che l'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 228 del 2001, fa rientrare nella disciplina dell'imprenditore agricolo le società cooperative ed i relativi consorzi, costituite fra imprenditori agricoli, quando svolgano attività agricole di cui all'articolo 2135 c.c. e a condizione che utilizzino *“prevalentemente”* prodotti dei soci, ovvero forniscano beni e servizi *“prevalentemente”* ai soci.

3 RIFLESSI SULL'APPLICAZIONE DEL REGIME SPECIALE IVA IN AGRICOLTURA.

3.1 Considerazioni generali.

L'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede un regime speciale per le cessioni di prodotti effettuate dai produttori agricoli, consistente nella detrazione forfettizzata dell'Iva assolta sugli acquisti, determinata applicando le percentuali di compensazione stabilite con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole.

Il regime speciale recato dal citato art. 34 si applica se ricorrono i seguenti presupposti:

1. oggettivo: i prodotti agricoli ceduti devono essere compresi fra quelli elencati nella Tabella A, parte I, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972;
2. soggettivo: le cessioni di tali prodotti devono essere effettuate da “*produttori agricoli*”, individuati al comma 2 del citato articolo 34 così come segue:
 - a) soggetti che esercitano, individualmente od in forma associata, le attività indicate nell’articolo 2135 del codice civile, nonché le attività di pesca in acque dolci e di acquacoltura, con un volume di affari non superiori ad Euro 20.658,28 (limite che entrerà in vigore il 1° gennaio 2003);
 - b) organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotto in applicazione di regolamenti dell’Unione europea;
 - c) cooperative e loro consorzi, associazioni e loro unioni che effettuano cessioni di prodotti, allo stato originario o previa manipolazione o trasformazione, “*per conto*” dei soci o associati o partecipanti, in capo ai quali sussistano i requisiti per rientrare fra i soggetti di cui alla lettera a).

Il richiamo all’articolo 2135 del codice civile, contenuto nella lettera a) dell’articolo 34, comma 2 citato, e relativo alla figura dell’imprenditore agricolo, pone all’interprete nuove problematiche a seguito delle innovazioni recate dall’articolo 1 del decreto legislativo n. 228 del 2001.

In linea generale rientrano nel regime speciale per l’agricoltura le cessioni dei prodotti di cui alla Tabella A, parte I, effettuate dagli imprenditori agricoli, qualificati come tali in base alla nuova formulazione dell’articolo 2135 citato.

Per quanto riguarda le attività connesse, occorre considerare che, secondo la nuova definizione di imprenditore agricolo, le stesse sono da qualificarsi come attività agricole a condizione che abbiano per oggetto

“*prevalentemente*” prodotti ottenuti dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali.

La nuova formulazione della norma permette, pertanto, all'imprenditore agricolo di svolgere la sua attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione o valorizzazione utilizzando anche prodotti acquisiti da terzi, purché non in misura superiore a quelli provenienti dal proprio fondo, bosco o allevamento.

Soddisfatto il requisito della prevalenza dei beni di produzione propria rispetto a quelli acquisiti da terzi, e ricondotta in tal modo, per connessione, l'intera attività all'area dell'impresa agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile, si ritiene che il regime speciale Iva per l'agricoltura trovi applicazione sul complesso delle cessioni effettuate nell'ambito di tale attività.

Per queste fattispecie non trova, quindi, applicazione il comma 5 dell'articolo 34 in materia di impresa mista e le istruzioni impartite con la circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, paragrafo 6.4, sono da considerarsi superate.

Naturalmente la disciplina della cosiddetta “impresa mista” continuerà a trovare applicazione in ogni altro caso in cui l'impresa effettua anche operazioni imponibili diverse dalle cessioni di prodotti di cui alla Tabella A, parte I.

E' il caso, fra l'altro, delle imprese che effettuano, parallelamente all'attività agricola principale, prestazioni di servizi a terzi utilizzando prevalentemente attrezzature normalmente impiegate nell'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento.

E' da ritenersi che, laddove ci siano i presupposti per inquadrare tale attività nell'ambito dell'impresa agricola ai sensi del nuovo articolo 2135 (vedasi al riguardo quanto detto al paragrafo 2), sulle prestazioni fornite ai terzi non sia comunque possibile applicare il regime speciale, che riguarda, invece, esclusivamente le cessioni dei prodotti di cui alla Tabella A, parte I, e si applicherà, al contrario, il regime dell'impresa mista previsto dal comma 5 dell'articolo 34.

3.2 Ulteriori precisazioni riguardo le attività connesse.

Si ritiene utile dare ulteriori precisazioni sull'ambito di applicazione del regime speciale Iva alle attività connesse, così come definite dal nuovo articolo 2135 del codice civile.

Infatti, nel qualificare come attività connesse le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti, il Legislatore ha fatto riferimento ad attività che l'imprenditore agricolo esercita allo scopo di ottenere uno sviluppo dell'attività agricola principale nel momento dell'utilizzazione dei prodotti ottenuti dal fondo, dal bosco o dall'allevamento.

Si tratta, pertanto, di attività strumentali e complementari svolte parallelamente e funzionalmente all'attività principale di produzione dei prodotti agricoli, in modo da costituirne la naturale integrazione.

La nuova formulazione dell'articolo 2135 del codice civile recepisce tale carattere di strumentalità funzionale rispetto all'attività agricola principale, allorquando permette all'imprenditore agricolo di svolgere le suddette attività connesse anche utilizzando, entro certi limiti, prodotti acquistati da terzi, al fine di migliorare la qualità del prodotto finale e di aumentare la redditività complessiva dell'impresa agricola; è il caso, ad esempio, dell'impresa vitivinicola che utilizza nel suo processo produttivo vini da taglio acquistati presso terzi.

Non si evidenzia, invece, un legame di accessorietà e strumentalità rispetto ad un'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento, nel caso dell'attività svolta dall'imprenditore agricolo che si limita a commercializzare, parallelamente ai beni di propria produzione, altri prodotti acquistati presso terzi.

Infatti, mentre l'attività di commercializzazione svolta dall'imprenditore agricolo sui beni di propria produzione costituisce l'ultima fase del processo tecnico-economico dell'attività agricola, l'attività di semplice commercializzazione di prodotti altrui da parte dello stesso imprenditore è del

tutto priva di ogni legame di strumentalità e complementarietà con l'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento.

Si ritiene, quindi, che per le cessioni di beni, acquistati in precedenza presso terzi, ed effettuate nello svolgimento di tale attività, quand'anche sia rispettato il criterio della prevalenza dei prodotti propri, non si applichi il regime speciale Iva. Di conseguenza, troverà applicazione il regime recato dal comma 5 dell'articolo 34.

3.3 Il concetto di “prevalenza” nell'articolo 2135 c.c.

Torna utile, altresì, fornire precisazioni in merito al concetto di prevalenza, cui fa riferimento la nuova formulazione dell'articolo 2135 del codice civile in tema di attività connesse.

Per verificare tale condizione sarà necessario procedere ad un confronto in termini quantitativi fra i prodotti ottenuti dall'attività agricola principale ed i prodotti acquistati da terzi, confronto che potrà effettuarsi solo se riguarda beni appartenenti allo stesso comparto agronomico e della stessa specie.

Del resto, tale criterio comparativo è stato già adottato in materia di imposte sui redditi con la risoluzione ministeriale n. 9/1330 del 16 febbraio 1981.

3.4 Regime Iva applicabile alle cessioni effettuate dalle società cooperative e loro consorzi.

Come già osservato nel paragrafo 2, le società cooperative ed i loro consorzi, con l'entrata in vigore del decreto legislativo n. 228 del 2001, sono da qualificarsi come imprenditori agricoli quando esercitano attività agricole utilizzando “prevalentemente” prodotti dei soci, ovvero forniscano beni e servizi “prevalentemente” ai soci.

Al riguardo, l'attribuzione alle società cooperative della qualifica di impresa agricola è tesa ad attrarre nell'area agricola l'intero mondo dell'associazionismo e della cooperazione in agricoltura, processo che la norma

fiscale, in verità, aveva già operato con l'articolo 34, comma 2, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Tale disposizione, infatti, applica il regime speciale per l'agricoltura anche alle società cooperative che effettuano "cessioni di beni prodotti dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione".

La medesima norma consente alle società cooperative, inoltre, di acquistare prodotti anche da terzi, con la conseguenza che, nelle rispettive proporzioni, la detrazione dell'imposta sarà operata forfetariamente con riferimento ai beni conferiti dai soci e in via analitica con riguardo ai beni acquistati da terzi.

Considerato che la fattispecie in questione trova una specifica regolazione nella disposizione appena citata, si ritiene che, nonostante le intervenute modifiche normative, continua a trovare applicazione l'apposita norma contenuta nel citato articolo 34, comma 2, lettera c).

3.5 Rettifica della detrazione a seguito del mutamento del regime.

Con riferimento alle imprese che esercitano attività connesse, utilizzando anche prodotti acquisiti da terzi, si è visto al paragrafo 3.1 che, nel rispetto del criterio della "prevalenza", tali imprese assoggettano al regime speciale il complesso delle cessioni di prodotti inclusi nella Tabella A, parte I, non applicandosi più in tali casi la disciplina della cosiddetta "impresa mista", di cui all'articolo 34, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda le modalità da osservare nel passare dal regime Iva dell'impresa mista al regime forfetario si ritiene, analogamente a quanto precisato nella risoluzione n. 74 del 5 marzo 2002, che trovi applicazione l'articolo 3, comma 1, ultimo periodo della legge 27 luglio 2000, n. 212, il quale stabilisce che le modifiche relative ai tributi periodici, quale appunto l'Iva, trovino applicazione "solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in

corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono"; pertanto, le imprese agricole in questione applicheranno il regime speciale per l'agricoltura a decorrere dal 1° gennaio 2002.

Il passaggio dal regime ordinario al regime speciale comporta l'obbligo, ai sensi dell'articolo 19-bis2, comma 3, di eseguire la rettifica della detrazione dell'imposta già effettuata nei modi ordinari per i prodotti acquistati da terzi e non ancora ceduti o utilizzati alla suddetta data.

Infatti, poiché all'atto della successiva cessione compete una detrazione sulla base delle percentuali di compensazione, se non si procedesse alla rettifica di cui sopra il soggetto sarebbe ammesso a godere di una doppia detrazione d'imposta, quella ordinaria già effettuata prima del mutamento di regime Iva, e quella forfetaria operata, successivamente, al momento della cessione.

Tale rettifica dovrà essere operata in sede di dichiarazione Iva annuale per il 2002, secondo quanto disposto dall'articolo 19-bis2, comma 9 del d.P.R. n. 633 del 1972.

4 RIFLESSI IN MATERIA DI IMPOSIZIONE DIRETTA.

Occorre considerare che le modificazioni all'articolo 2135 del codice civile in materia di imprenditore agricolo non sono suscettibili di produrre conseguenze sull'imposizione diretta, atteso che l'articolo 29 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non fa alcun riferimento a tale norma civilistica.

Inoltre, è da rilevare che l'articolo 29, comma 2, lettera c), qualifica come redditi agrari quelli rivenienti da attività connesse (manipolazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli) a condizione che tali attività rientrino *“nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso”*.

Si è del parere, al riguardo, che l'*“esercizio normale dell'agricoltura”* sia un concetto che, sebbene non sia più contemplato dalla norma civilistica,

continua ad assumere rilevanza ai fini dell'imposizione diretta, sia pure tenendo conto dell'evoluzione interpretativa di cui si accennava al paragrafo 2.

Pertanto, in conclusione, le recenti modificazioni apportate alla disciplina civilistica in materia di impresa agricola, se da un lato hanno prodotto importanti ripercussioni nell'applicazione del regime speciale dell'Iva in agricoltura, dall'altro non hanno portato a conseguenze rilevanti sul piano del trattamento fiscale dei relativi redditi.

Gli uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.