

Risoluzione n. 158 del 5.7.2007 dell'Agenzia delle Entrate

di Antonio Visconti

Con la risoluzione di seguito riportata, l'Agenzia delle Entrate fornisce la propria interpretazione circa il corretto trattamento fiscale dei redditi prodotti da un'azienda agricola attraverso lo svolgimento di attività "connesse" a quella principale di coltivazione (funghicoltura).

Tale chiarimento, oltre a fornire agli operatori un ulteriore strumento di indagine per la comprensione di tale particolare settore impositivo, offre lo spunto per qualche critica circa l'approccio interpretativo seguito dal Ministero e, di conseguenza, sulle conclusioni raggiunte.

Infatti, sebbene la disciplina trattata sia (insolitamente) da tempo abbastanza "stabile", non sempre la stessa è omogeneamente interpretata, forse anche in virtù del trattamento particolarmente agevolato che l'inclusione nell'alveo del reddito agrario garantisce all'operatore economico agricoltore.

In particolare, nella fattispecie concreta di seguito enucleata, è analizzato il caso di una azienda agricola dedita alla coltivazione di funghi, e dunque, per tale attività, assoggettata alla nota metodologia di determinazione catastale del reddito agrario, ex art. 32 del D.p.r. 917/86 (Tuir).

L'azienda espone che accanto alla suddetta attività principale, intenderebbe avviare lavorazione in conto terzi di tale prodotto, ovvero, realizzare una linea di sottolii e una di paste alimentari a base di fungo e successivamente procedere alla loro commercializzazione.

A tal riguardo, chiede di sapere quale sia il corretto trattamento fiscale degli utili provenienti dalle suddette attività, stante che, a suo avviso, entrambe le linee di prodotti integrano i presupposti di cui all'art. 32, co. 2, lett. c), del Tuir, in materia di attività agricole "connesse", con conseguente tassazione del reddito su base catastale. L'istante cita precedente prassi amministrativa in tal senso favorevole.

Il Ministero, preliminarmente offre una disamina di quella che è la disciplina vigente, sia civilistica che fiscale in materia di attività agricole connesse, dopodiché, analizzato il caso, fornisce la seguente conclusione:

1. per quanto attiene la linea di prodotti sottolio, la stessa, non mutando i requisiti originari del prodotto (fungo), può essere considerata come una semplice "manipolazione". Stando ciò, risultano rispettate le condizioni previste dalla norma per la qualificazione di questa tra le attività agricole connesse e per la conseguente fruizione del trattamento fiscale agevolato per i redditi ivi ottenuti;
2. per quanto attiene, invece, la linee di paste alimentari a base di fungo, il Ministero non riconosce l'inclusione di questa tra le attività agricole connesse, in quanto tale attività "consente di ottenere un prodotto nuovo", e dunque, "non riconducibile all'attività agricola principale". Il trattamento riservato ai redditi da questa prodotti sarà, pertanto, quello proprio del reddito d'impresa (determinazione analitica del reddito su base contabile).

Tuttavia, tali conclusioni non ci convincono per i motivi che di seguito si riportano.

A tal riguardo, occorre preliminarmente riportare la vigente disciplina regolante tale categoria (attività agricole connesse), onde evidenziarne i tratti salienti.

Ai sensi del co. 2, lett. c) dell'art. 32 del Tuir, sono considerate attività connesse: "le attività di cui al terzo comma dell' articolo 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... con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze...".

Per la tassazione dei redditi prodotti da tali iniziative, troverà applicazione la disciplina della tassazione su base catastale, ex art. 34 del Tuir.

Mentre, ai sensi dell'art. 56-bis, co. 2, del Tuir, le altre attività agricole connesse non ricomprese nel decreto ministeriale di cui sopra, saranno assoggettate a tassazione con aliquota forfetaria del 15% da

applicarsi sul totale dei ricavi conseguiti, come emergenti dalla scritture contabili obbligatorie.

Da quanto visto appare evidente che il requisito per la qualificazione della connessione all'attività agricola principale di una delle attività di "manipolazione, trasformazione, commercializzazione, etc." è rappresentato esclusivamente dalla "prevalenza" dell'utilizzo, nell'ambito dell'attività connessa, dei prodotti ottenuti dall'attività agricola principale, a nulla rilevando, dunque, il criterio della "novità e riconducibilità all'attività principale" adoperato dal Ministero per la risoluzione del caso di specie.

Tra l'altro, anche facendo emergere il suddetto criterio adoperato dal Ministero, non si capisce come lo stesso possa collimare con l'attività – normativamente prevista – di trasformazione del prodotto, per tale intendendosi, ovviamente, la totale modifica e alterazione di quest'ultimo.

Tale errore di fondo nella scelta del criterio per la qualificazione delle attività connesse, mentre nel primo caso non ha determinato conclusioni errate, in quanto l'attività è stata, come visto, comunque ricompresa nell'ambito del reddito agrario, nella seconda ipotesi, probabilmente, ha condotto ad una errata valutazione della fattispecie e del relativo trattamento fiscale. Cerchiamo di analizzarne le motivazioni.

Come chiarito dalla stessa prassi amministrativa nella C.M. n. 44/E del 15 novembre 2004, nell'ipotesi in cui il prodotto sia unito con altri non direttamente confrontabili, in quanto di altra specie, il criterio della "prevalenza" ai fini della qualificazione della connessione, va effettuato sulla base del valore normale dei beni adoperati in costanza di quantità di prodotto impiegato. Pertanto, qualora per le lavorazioni si utilizzino vari prodotti, al fine di stabilire la prevalenza del bene utilizzato, si effettuerà un confronto tra i "valori" impiegati, indipendentemente dalla eventuale "differente" natura che il bene verrà ad assumere rispetto a quello principale.

Dunque, al fine di stabilire la sussistenza del requisito della prevalenza nel caso di specie, appare quantomeno necessaria l'effettuazione della verifica di cui sopra.

Infine, anche qualora non si voglia includere l'attività di trasformazione dei funghi in pasta tra quelle di cui al D.M. 19/3/2004, e dunque tra quelle connesse a cui è riservato il medesimo regime fiscale previsto per quelle agricole principali, in quanto per le attività di funghicoltura il decreto annovera la sola "manipolazione" dei prodotti, nessuna ragione contraria appare esservi per assoggettare i redditi provenienti da tali attività al regime forfetario proprio delle cd. "altre attività agricole connesse", ex art. 56-bis, co. 2, del Tuir.

Si allega il testo della Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 5/7/2007 n. 158.

Risoluzione del 05/07/2007 n. 158

Oggetto:

Istanza di interpello - Qualificazione come reddito agrario del reddito derivante dalla trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo - Art. 32 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Testo:

Con istanza d'interpello, concernente l'interpretazione dell'art. 32, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, e' stato proposto il seguente

Quesito

L'istante dichiara di essere un imprenditore agricolo che esercita l'attività di coltivazione di funghi in serra.

Attualmente i funghi che produce, vengono raccolti e venduti sia all'ingrosso che al dettaglio, senza che essi subiscano alcuna lavorazione se non quella dell'imballo in cassette di legno. L'istante avrebbe intenzione di ampliare la propria attività, sottoponendo parte dei funghi prodotti a processi di trasformazione e conservazione per la loro successiva rivendita. Nello specifico vorrebbe consegnare i funghi di propria produzione in conto lavorazione:

a) ad una impresa conserviera, insieme ad olio e barattoli, la quale, dopo avere confezionato i funghi in barattoli etichettati con il marchio dell'azienda istante, li riconsegnerà al produttore che procederà alla vendita;

b) ad un pastificio che produrrà una "pasta al fungo", confezionata ed etichettata con il marchio dell'azienda istante, la quale procederà alla successiva vendita del prodotto.

L'istante chiede di conoscere il trattamento fiscale da applicare, ai fini delle imposte dirette, al reddito conseguito dalla commercializzazione dei prodotti - "funghi sott'olio" e "pasta al fungo" - ottenuti a seguito dei descritti procedimenti di trasformazione e conservazione.

Soluzione prospettata

L'istante ritiene di dover determinare il reddito derivante dalla commercializzazione di tali prodotti come reddito agrario, ai sensi dell'art. 34 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nella considerazione che le attività dirette alla trasformazione e commercializzazione dei funghi possano essere considerate attività agricole ai sensi dell'art. 32, comma 2, lett. c), del D.P.R. 22 dicembre 1986. Ciò in quanto, a parere dell'istante, "trattasi di attività di manipolazione rivolta alla valorizzazione ed alla commercializzazione dei prodotti agricoli, previsti dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 19/03/2004, ottenuti, non prevalentemente, ma esclusivamente nell'esercizio dell'attività agricola principale dell'imprenditore agricolo".

Il caso prospettato, infatti, sarebbe quello di "(...) un imprenditore agricolo che al fine di valorizzare ed incrementare la commercializzazione, del proprio prodotto (funghi) non avendo le attrezzature e i macchinari necessari alla manipolazione, conservazione e trasformazione del prodotto, ottenuto esclusivamente dalla coltivazione del fondo, procede alla esternalizzazione di una parte del processo produttivo".

Ad avviso del contribuente - che richiama la circolare n. 44/E del 15 novembre 2004 - la circostanza che i funghi vengano consegnati in conto lavorazione è irrilevante ai fini della qualificazione come reddito agrario del reddito derivante dalla commercializzazione dei prodotti ottenuti.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'art. 32, comma 2, lett. c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dispone che sono attività agricole "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 (...), con riferimento ai beni individuati (...) con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali."

L'art. 2135 del codice civile, che definisce "imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse", al terzo comma precisa che per "attività connesse" s'intendono "(...) 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 (...)".

In definitiva, come precisato nella circolare n. 44/E del 14 maggio 2002, ai sensi del terzo comma dell'art. 2135 citato, le attività prima elencate sono da considerarsi "attività connesse" quando sussistono i seguenti requisiti:

- l'imprenditore che svolge tali attività deve essere lo stesso soggetto che esercita la coltivazione del fondo o del bosco, ovvero l'allevamento di animali (requisito soggettivo);

- i prodotti oggetto di tali attività devono provenire "prevalentemente" dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali esercitata dall'imprenditore agricolo medesimo (requisito oggettivo).

A tale ultimo proposito, nella successiva circolare n. 44/E del 15 novembre 2004, la scrivente ha ulteriormente precisato, che anche nel caso in cui una o più fasi del processo produttivo che fa capo all'imprenditore agricolo (manipolazione, conservazione, trasformazione commercializzazione e valorizzazione dei prodotti) vengano esternalizzate, ovvero affidate a terzi soggetti, l'attività svolta è sempre da considerarsi agricola a condizione che riguardi i beni individuati da apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministero delle politiche agricole e forestali (cfr. decreto ministeriale 19 marzo 2004).

Ciò premesso, per stabilire se nella fattispecie rappresentata, la commercializzazione di "funghi sott'olio" e di "pasta al fungo" possa

essere produttiva di reddito agrario e' necessario verificare la sussistenza dei requisiti sopra richiamati.

A riguardo, non sussistono dubbi circa l'esistenza del presupposto soggettivo, dal momento che l'istante e' il produttore dei beni e, dopo il processo di lavorazione, intende commercializzare direttamente i prodotti ottenuti.

Relativamente al presupposto oggettivo e' necessario, invece, indagare sulla natura dei beni che saranno commercializzati. Nello specifico bisogna chiarire se si tratta o meno di beni:

a) inclusi nel citato decreto ministeriale del 19 marzo 2004;

b) derivanti, prevalentemente, dall'attivita' di coltivazione svolta dall'istante.

Con riferimento al riscontro da compiere ai fini del requisito sub a), si osserva che, i beni prodotti e le relative attivita' agricole di cui all'art. 32, comma 2, lett. c), produttive di reddito agrario, sono stati individuati in un'apposita tabella, allegata al D.M. del 2004, sulla base della classificazione delle attivita' economiche "Ateconfin 2004". Detta tabella all'ultimo punto prevede, tra le attivita' produttive di reddito agrario, la "manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 01.11, 01.12 e 01.13".

Dalle note esplicative relative alla classificazione delle attivita' economiche, si rileva che nella classe 01.12.1 "Coltivazione di ortaggi in piena aria", e' inclusa la "coltivazione dei funghi, raccolta di funghi o tartufi di bosco, produzione di funghi".

Cio' significa, che le attivita' di manipolazione, lavorazione, conservazione e commercializzazione di funghi, rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 32, comma 2, lett. c), in quanto si tratta di attivita' svolte su beni individuati nel D.M. citato.

Resta da chiarire, ai fini del requisito sub b), se i prodotti ottenuti dalle suddette attivita' sono il risultato di una trasformazione che non muta la natura del bene (che rimane essenzialmente lo stesso) o, al contrario, di un procedimento piu' complesso dal quale origina un bene di natura diversa.

Per quanto concerne la produzione di "funghi sott'olio", si tratta in tutta evidenza di una lavorazione che non muta la natura del prodotto derivante dalla coltivazione del fondo, dal momento che il bene ottenuto continua ad essere il fungo.

A diverse conclusioni deve giungersi, invece, per la "pasta al fungo" in quanto, in questo caso, la lavorazione, richiedendo materie prime diverse (farina, funghi, ecc.) consente di ottenere un prodotto nuovo, differente da quello che l'imprenditore agricolo ha dato in conto lavorazione all'impresa terza. In altre parole, il prodotto che si ottiene deriva da una lavorazione complessa non riconducibili ad una attivita' agricola e presenta caratteristiche diverse rispetto all'originario prodotto agricolo.

In conclusione, il trattamento fiscale da applicare, ai fini delle imposte dirette, alla attivita' di commercializzazione dei suddetti prodotti da parte dell'istante, sara' il seguente:

- per quanto concerne la commercializzazione di "funghi sott'olio", il reddito che ne deriva e' da considerare reddito agrario ai sensi dell'art. 32, c. 2, lett. c) del Tuir, in quanto trattasi di attivita' di manipolazione e successiva cessione relativa a beni individuati nel citato D.M.;

- con riferimento alla commercializzazione di "pasta al fungo" si ritiene, invece, che l'attivita' esuli sia dal campo di applicazione dell'art. 32, c. 2, lett. c), considerato che tale prodotto non rientra tra quelli individuati nel citato D.M., sia da quello dell'art. 56-bis del medesimo Tuir, che prevede la determinazione forfetaria del reddito relativamente alle attivita' che eccedono i limiti di cui all'art. 32. Al riguardo, si ritiene che la trasformazione del fungo in "pasta al fungo" non possa farsi rientrare tra le attivita' usualmente esercitate nell'ambito dell'attivita' agricola comprese nel campo di applicazione dell'art. 56-bis citato (cfr. circolare n. 44 del 2004, paraf. 1.3). Ne consegue che il reddito derivante dalla vendita di "pasta al fungo" configurera' reddito d'impresa da determinare analiticamente secondo le regole indicate nell'art. 56 del TUIR.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione regionale e' resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

