

Quando l'attività di trasformazione è connessa all'attività agricola principale? Riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte di cassazione

Cass. Sez. V Civ. 22 aprile 2016, n. 8128 - Cirillo, pres.; Tricomi, est.; Cuomo P.M. (conf.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Battisti (avv. Marchetti). (*Cassa e decide nel merito Comm. Trib. Reg. Umbria n. 58/04/2010*)

In tema d'imposte sui redditi, le attività agricole vanno qualificate come «connesse» quando ricorrono le condizioni previste dall'art. 2135 c.c. ovvero quando i prodotti conseguenti ricadono tra quelli individuati dal decreto ministeriale emesso con cadenza periodica ai sensi dell'art. 32, comma 2, lett. c), del d.p.r. n. 917 del 1986, per cui, qualora l'attività oggetto di verifica fiscale ed i relativi prodotti (nella specie, pane e altri prodotti da forno) non siano sussumibili nell'ambito applicativo dell'art. 2135 c.c. o, alla luce del decreto ministeriale vigente ratione temporis, dell'art. 32 del d.p.r. n. 917 del 1986, è esclusa anche l'operatività del regime fiscale forfettario di cui all'art. 56 bis, comma 2, del d.p.r. n. 917 del 1986 e si applica quello ordinario.

Il testo della sentenza è pubblicato in questa Riv., 2016, fasc. 4, con nota di L. CENICOLA, *Attività connesse e panificazione*.

1. *La questione oggetto del giudizio ed il principio affermato dalla Corte di cassazione.* La sentenza in commento statuisce sulla natura dell'attività di produzione di pane fresco, pizza, dolci ed altri prodotti da forno, svolta dall'imprenditore agricolo; ciò, nel caso in cui l'attività principale è costituita dalla coltivazione di cereali ed ortaggi e quella di panificazione è svolta utilizzando prevalentemente prodotti ritratti dall'attività principale.

Oggetto del contendere era, in particolare, la natura reddituale dei proventi ritratti dall'imprenditore agricolo nell'esercizio dell'attività di produzione di pane e beni similari. Si trattava di stabilire, dunque, se si versasse nel caso di attività fonte di reddito agrario – ai sensi dell'art. 32, comma 2 del T.U.I.R. – ovvero di reddito d'impresa forfetariamente determinato – art. 56 *bis* del T.U.I.R. – oppure di ordinario esercizio di attività commerciale, in quanto tale produttiva di reddito d'impresa da quantificare secondo gli ordinari criteri (a costi e ricavi).

La Corte di cassazione articola la decisione sui seguenti passaggi:

a) anzitutto, osserva che, sul piano civilistico (art. 2135 c.c.), l'attività di panificazione costituisce trasformazione del prodotto agricolo originario (ossia, il cereale), atteso che determina la «*perdita dei caratteri merceologici che lo contraddistinguono*». Dipoi, riguardo all'attività di trasformazione, statuisce che «*sono qualificabili come attività agricole connesse quelle che si esplicano su prodotti che provengono prevalentemente e direttamente dall'attività agricola principale, mentre vanno escluse le attività che riguardano prodotti di secondo grado conseguenti a successive attività*». Dunque, non sarebbe da qualificare come attività di trasformazione quella che ha ad oggetto un prodotto agricolo già trasformato: se l'attività di trasformazione del cereale in farina integra, dunque, la fattispecie della trasformazione di cui all'art. 2135, comma 3 c.c., così non è per quella di trasformazione della farina in pane (v. par. 2.6.4. della sentenza);

b) ai fini delle imposte sui redditi, l'art. 32, comma 2, lett. c) del T.U.I.R. qualifica come produttive di reddito agrario, le attività di trasformazione che rispettano i requisiti della connessione civilistici di cui al comma 3 dell'art. 2135 c.c., a condizione che abbiano altresì ad oggetto i prodotti specificamente individuati nell'apposito d.m. richiamato dal medesimo art. 32;

c) ove, invece, si versi nel caso di attività connessa di trasformazione di cui all'art. 2135, comma 3 c.c., non qualificabile come produttiva di reddito agrario ai sensi dell'art. 32, cit. (in quanto avente ad oggetto prodotti diversi da quelli di cui al ricordato d.m.), la stessa è produttiva di reddito d'impresa forfetariamente determinato, *ex art. 56 bis* del T.U.I.R.;

d) infine, laddove l'attività di cui trattasi non rispetta il requisito della connessione soggettiva e/o oggettiva di cui all'art. 2135, comma 3, cit., si è nell'ambito di un'ordinaria attività commerciale produttiva di reddito

d'impresa, da determinare secondo le regole ordinarie;

e) ciò posto, l'attività di trasformazione della farina in prodotti di panificazione non sarebbe, secondo la Corte, qualificabile come connessa ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c. Infatti, non sarebbero apprezzabili come tali «*le attività di trasformazione non usualmente esercitate nell'ambito dell'attività agricola, che intervengono in una fase successiva a quella che ha originato i primi prodotti, atte a trasformare ulteriormente questi ultimi fino a realizzare prodotti nuovi*» (par. 2.6.8. della sentenza);

f) in relazione al periodo d'imposta oggetto di accertamento (2004), in ogni caso, i prodotti di panificazione non erano contemplati, dal d.m. 16 marzo 2004 (attuativo dell'art. 32 del T.U.I.R.), tra quelli suscettibili di produrre reddito agrario;

g) di qui, il principio di diritto: sono qualificabili come connesse le attività che rispettano i parametri dell'art. 2135, comma 3 c.c., «*ovvero*» quelle che hanno ad oggetto i prodotti individuati nel d.m. di cui all'art. 32 del T.U.I.R. Pertanto, laddove, come nel caso in contestazione, l'attività «*non sia suscumbibile tra le attività agricole connesse ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c., né rientri nell'ambito di applicazione*» dell'art. 32, cit., alla luce delle disposizioni del d.m. attuativo «*applicabile ratione temporis, resta esclusa anche l'applicabilità del regime fiscale forfetario*» di cui all'art. 56 bis; pertanto, l'attività è da qualificarsi come produttiva di reddito d'impresa.

2. *L'attività connessa di trasformazione di cui all'art. 2135, comma 3 c.c. e quelle produttive di reddito agrario e di reddito d'impresa forfetariamente determinato.* Onde valutare la motivazione della pronuncia che si annota, è opportuno rimarcare che l'art. 2135, comma 3 c.c. qualifica come connesse le attività di trasformazione, commercializzazione, etc. svolte dall'imprenditore agricolo sulla base di un criterio affatto diverso rispetto a quello posto dal previgente (alla novella del 2001) art. 2135 c.c.

2.1. Nel mentre quest'ultima disposizione qualificava, in origine, come connessa l'attività di trasformazione, se rientrante nell'esercizio normale dell'agricoltura; oggi, invece, il comma 3 stabilisce che la connessione della – ontologicamente autonoma – attività di trasformazione ricorre per ciò solo che essa abbia ad oggetto prodotti prevalentemente ritratti dall'attività principale.

Rilevanti sono le conseguenze.

Nel previgente regime, il parametro della normalità aveva indotto a ritenere che la connessione ricorresse solo quando l'attività, per quanto qui interessa, di trasformazione del prodotto dell'attività principale assumesse carattere sostanzialmente servente rispetto all'attività agricola principale. In altri termini, si versava nella connessione e non nell'ambito dell'esercizio di un'autonoma impresa commerciale, quando la trasformazione del prodotto era svolta dall'imprenditore agricolo per integrare la redditività della propria attività agricola principale e, dunque, fosse ad essa strumentale e complementare. Per contro, doveva escludersi la sussistenza della connessione, nel caso in cui l'attività di trasformazione avesse avuto connotati organizzativi ed economici del tutto indipendenti dall'attività agricola principale, talché potesse affermarsi che essa perseguiva un'utilità del tutto autonoma rispetto all'attività principale. Di qui, la conclusione che non potesse qualificarsi agricola (connessa) l'attività, pur svolta dal medesimo imprenditore, ma che non fosse inserita nell'impresa agricola organicamente, dal punto di vista organizzativo¹. Secondo altra tesi, l'attività connessa era quella collegata economicamente in modo funzionale all'attività agricola principale, sì da valorizzarne i fattori produttivi e la produzione²; in conseguenza di tale assunto, si sosteneva che l'organizzazione dell'attività di trasformazione, per essere connessa, non poteva assumere rilievo e dimensione tale da divenire prevalente rispetto a quella destinata all'esercizio dell'attività principale³.

¹ V., sul punto, per tutti, A. JANNARELLI - A. VECCHIONE, *L'impresa agricola*, Torino, 2009, 287 e ss. ed ivi ampi riferimenti alla dottrina e giurisprudenza formatasi nel vigore dell'originario art. 2135 c.c.; R. ALESSI - G. PISCIOTTA, *L'impresa agricola*, Milano, 2010, spec. 161 e ss. ed ivi ulteriori corposi riferimenti alla dottrina ed alla giurisprudenza.

² V. ancora R. ALESSI - G. PISCIOTTA, *op. cit.*, 172.

³ V. ancora, per tutti i riferimenti giurisprudenziali e dottrinali del caso, *op. ult. cit.*, 172 e ss.

2.2. La nuova formulazione dell'art. 2135, comma 3 c.c. non consente invece, a nostro sommo avviso, di giungere alle medesime conclusioni.

Infatti, rispetto alle attività di trasformazione, commercializzazione, valorizzazione dei prodotti agricoli, l'unico parametro individuato dal legislatore ai fini della qualificazione della connessione è costituito da quello della prevalenza del prodotto proprio, rispetto a quello acquistato da soggetti terzi⁴.

Ci pare che in tal senso deponga pure la seconda parte del comma 3 dell'art. 2135 c.c., nel quale, invece, il limite della connessione, riguardo alle attività di fornitura di beni e servizi, è fondato su di un duplice parametro: *a)* l'utilizzo prevalente di beni strumentali propri dell'imprenditore; *b)* il normale impiego degli stessi nelle attività agricole principali.

In altri termini, il fatto che le forniture di beni e servizi diano luogo all'esercizio di attività connesse solo quando rese mediante mezzi «normalmente» impiegati nello svolgimento delle attività principali, legittima in questo caso sì, l'utilizzazione, in via interpretativa, di quei criteri di accessoria economica, di strumentalità, di dimensione dell'apparato organizzativo elaborati dalla giurisprudenza e dalla dottrina nel vigore del vecchio art. 2135 c.c. E proprio tale criterio, in una recente sentenza della Corte di cassazione⁵, ha indotto a qualificare come commerciale l'attività formalmente agrituristica che, tuttavia, per dimensioni organizzative, era priva di qualsivoglia collegamento funzionale ed organico con quella dell'impresa agricola principale.

Altrimenti detto. Il fatto che, rispetto alle attività connesse di trasformazione etc., la norma subordini la qualifica della connessione al solo dato quantitativo e qualitativo (valore normale) della prevalenza⁶, diversamente da quanto disposto per le attività di forniture di beni e servizi, conferma la conclusione per cui, rispetto alle prime, è irrilevante il dato della dimensione organizzativa dell'attività di trasformazione, del volume di affari dalla stessa prodotto e, dunque, dell'accessoria economica, rispetto a quella principale⁷.

Non riteniamo quindi condivisibile la posizione di quella dottrina la quale, invece, anche nel vigore dell'attuale art. 2135 c.c., continua a sostenere che l'attività di trasformazione, commercializzazione etc., per essere connessa, deve servire essenzialmente ad assecondare e valorizzare l'attività principale: deve essere dunque accessoria rispetto a quest'ultima⁸.

2.3. A nostro modo di vedere, dunque, è del tutto indifferente, ai fini dell'apprezzamento della connessione, quale sia la dimensione organizzativa dell'attività di trasformazione e quale il volume di affari dalla stessa realizzato in relazione all'attività agricola principale.

Inoltre, è irrilevante, nella formulazione dell'art. 2135, comma 3 c.c., la circostanza che «usualmente» – come afferma la Corte di cassazione – l'attività di trasformazione svolta dall'imprenditore agricolo abbia ad oggetto solo la prima trasformazione del prodotto (così, la trasformazione del grano in farina, dell'uva in vino, delle olive in olio, etc.). Infatti, lo si ripete, ciò a cui il legislatore dà giuridico rilievo non è la «normalità», l'ordinario modo di svolgersi dell'attività di trasformazione ad opera dell'impresa agricola; è, invece, unicamente, il parametro qualitativo e quantitativo della prevalenza.

2.4. L'art. 2135, comma 3 c.c. richiede, invero, che oggetto dell'attività connessa di trasformazione sia il prodotto ottenuto prevalentemente dall'attività agricola principale. Non stabilisce, invece, che l'attività di

⁴ V. anche, in tal senso, L. PETRELLI, *Studio sull'impresa agricola*, Milano, 2007, 248 e ss.

⁵ V. Cass. Sez. I 14 gennaio 2015, n. 490.

⁶ Con la circolare n. 44/E del 2004 (par. 2) l'Agenzia delle Entrate ha poi chiarito che, affinché sia rispettato il requisito della prevalenza e, quindi, l'attività, per quanto qui rileva, di trasformazione, sia qualificabile come connessa, è necessario che: *a)* in caso di acquisto da terzi di prodotti identici a quelli prodotti dall'imprenditore agricolo, la prevalenza va appurata sulla base del confronto quantitativo tra il prodotto e l'acquistato; *b)* nel caso di acquisto di prodotti non identici, ma appartenenti allo stesso comparto merceologico (ad es., si producono mele e si acquistano pere), la prevalenza va appurata in termini di confronto tra valore della produzione propria e valore dell'acquisto da soggetti terzi; *c)* infine, il prodotto trasformato deve appartenere allo stesso comparto merceologico cui pertiene l'attività principale.

⁷ In tal senso, nei medesimi termini, v. A. JANNARELLI - A. VECCHIONE, *op. cit.*, 311. *Id.*, L. PETRELLI, *op. cit.*, 248 e ss. V. anche A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, Torino, 2010, 109.

⁸ V. R. ALESSI - G. PISCIOTTA, *op. cit.*, 173.

trasformazione può avere ad oggetto solo il prodotto «immediatamente» ritratto dall'attività agricola principale.

Onde, a nostro parere, si versa nell'ambito della connessione ogni qualvolta l'attività di trasformazione abbia ad oggetto prodotti che, in prevalenza, sono riconducibili all'attività agricola principale; e tale fattispecie ricorre, sia nell'ipotesi in cui l'attività, per quanto qui interessa, di trasformazione abbia direttamente ad oggetto il prodotto della coltivazione (ad esempio, l'uva, l'olio, il cereale, etc.), sia quando abbia ad oggetto un prodotto già risultato di prima trasformazione da parte dell'imprenditore agricolo, ma la cui componente essenziale, ossia prevalente (in termini quantitativo o qualitativi, in quest'ultimo caso avuto riguardo al valore normale delle componenti del prodotto finito) sia costituita dal prodotto dell'attività agricola principale⁹.

Si pensi al caso oggetto della sentenza che si annota: l'imprenditore agricolo coltiva cereali e li trasforma in farina. Utilizza poi la farina per realizzare i prodotti di panificazione. In tale evenienza la farina è la risultante dell'attività di trasformazione di prodotti esclusivamente propri dell'imprenditore agricolo. Per cui, la trasformazione della farina in pane, siccome avente ad oggetto un prodotto direttamente riconducibile all'attività agricola principale (la produzione di cereali) ed esclusivamente da esso ritratto, soddisfa l'unico requisito di connessione posto dal comma 3 dell'art. 2135 c.c.: quello della prevalenza.

Analogamente: si faccia il caso che l'imprenditore agricolo che produce cereali acquisti anche da terzi farinacei in quantità non prevalente. Si supponga che trasformi tutti tali prodotti in farina. Tale attività soddisfa la connessione e, dunque, è agricola. Si faccia altresì il caso che la farina sia trasformata in pane e pizza. Tale trasformazione, nuovamente, ha ad oggetto un prodotto – la farina – prevalentemente riconducibile all'attività principale. Dunque, soddisfa il requisito di connessione e, per l'effetto, è da qualificare come esercizio di impresa agricola.

Per contro. Si supponga che l'imprenditore agricolo produca cereali. Li trasformi in farina (senza acquistare cereali da terzi). Decida di dedicarsi, poi, alla realizzazione di prodotti dolciari, per i quali, oltre alla farina, deve utilizzare il latte, le uova, il cacao, etc.: prodotti, questi, che acquista da terzi e che hanno un valore normale superiore a quello della farina. In tale ipotesi l'attività di produzione dei dolci non può considerarsi connessa, perché avente ad oggetti beni in prevalenza (quantomeno per valore) non riconducibili all'attività agricola principale.

Né quanto qui si sostiene riteniamo possa essere smentito invocando il concetto di usuale attività di trasformazione. Lo si ripete: la normalità costituisce criterio di connessione solo per le attività di fornitura di servizi¹⁰.

2.5. Se non bastasse, poi, come osservato dalla dottrina, l'art. 2135, comma 3 c.c. qualifica «*comunque*» come connesse le attività di trasformazione, valorizzazione, commercializzazione di prodotti agricoli prevalentemente propri dell'imprenditore. Significa che, accanto a tali tipiche attività connesse, il legislatore ne ammette anche di altre, atipiche, purché, sempre, sia rispettato il parametro della prevalenza¹¹. Perciò, anche a voler considerare che l'attività di trasformazione di cui al comma 3 dell'art. 2135 c.c. è solo quella che ha ad oggetto il prodotto direttamente ritratto dall'imprenditore agricolo dalle attività principali, ci sembra che, in ogni caso, anche la c.d. attività di seconda trasformazione, purché

⁹ Aderisce a tale interpretazione anche L. PETRELLI, *op. cit.*, 264.

¹⁰ La tesi proposta nel testo è peraltro avversata da parte della dottrina, la quale sostiene, ad esempio, che la trasformazione dello yogurt in gelato non potrebbe considerarsi attività connessa, «*perché frutto di una successiva trasformazione dello yogurt, questo si prodotto derivato dal latte e come tale prodotto agricolo*»: v. A. GERMANÒ, *op. cit.*, 110. Non si comprende, peraltro, perché sarebbe invece attività di trasformazione la trasformazione della carne in porchetta o in insaccati (v. sempre l'A. cit., pag. 110), atteso che la loro realizzazione, a tacer d'altro, non solo implica la macellazione della carne, ma anche l'utilizzazione di prodotti ulteriori rispetto alla carne ritratta dall'attività principale di allevamento. Nel senso propugnato dalla citata dottrina, v. anche circ. Agenzia delle Entrate, n. 44/E del 2004, par. 1.3. e la risoluzione n. 158/2007 la quale ha ritenuto che la realizzazione di pasta ai funghi da parte del fungicultore non costituirebbe attività di trasformazione connessa, perché non usualmente svolta nell'attività agricola.

¹¹ V., in tal senso, in dottrina, ad es. A. GERMANÒ, *op. cit.*, 108.

rispettose del limite della prevalenza, nei termini sopra precisati, siano da qualificare agricole, siccome connesse «atipiche».

2.6. D'altra parte, sul piano sistematico, il vincolo dell'accessorietà rispetto all'azienda agricola e dunque l'inclusione dell'attività connessa nell'impresa principale pare essere superato dalla disciplina speciale.

Basti riflettere che il legislatore ha addirittura superato il requisito dell'identità soggettiva tra l'esercente l'attività agricola principale e lo svolgimento delle attività connesse, mediante la disciplina delle società di manipolazione, trasformazione, etc. di cui all'art. 1, comma 1094 della legge n. 296/2006.

O, ancora, si abbia riguardo alla regolamentazione dell'attività produttiva di cessione di energia elettrica fotovoltaica, di prodotti chimici, etc. che, pur dovendo rispettare il criterio della connessione del comma 3 dell'art. 2135 c.c.¹², tuttavia è espressione di un ciclo d'impresa affatto esterno all'attività principale.

Tra l'altro, addirittura la Corte costituzionale¹³, nel vigore del previgente art. 2135 c.c., aveva qualificato come agricoli i prodotti di c.d. seconda trasformazione, statuendo che «*la produzione di mangimi composti rientra (...) nella lavorazione e trasformazione di prodotti agricoli e zootecnici e per l'allevamento del bestiame*».

2.7. Il legislatore tributario, poi, ai fini delle imposte sui redditi ha derivato la nozione di attività agricola connessa dall'art. 2135, comma 3 c.c.

L'art. 32, comma 2, lett. d) qualifica, infatti, come connesse, le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c. dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, etc., di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali, in relazione a beni individuati in apposito d.m.

Pertanto, è la legislazione primaria (l'art. 32 del T.U.I.R., in relazione all'art. 2135 c.c.) a dettare i parametri di qualificazione dell'attività come connessa. La normativa secondaria (recata nei d.m. attuativi dell'art. 32 del d.p.r. n. 917), in funzione del peculiare interesse fiscale perseguito dalla norma tributaria, può restringere, non certo ampliare il parametro della connessione: altrimenti, la disposizione regolamentare si porrebbe in contrasto con quella di legge e, dunque, dovrebbe essere ritenuta illegittima.

Convince in tal senso anche il rilievo per cui l'art. 32, comma 2, lett. d) non attribuisce alla norma secondaria la facoltà di derogare, ampliandolo, al criterio di connessione: ma, nell'ambito di tale criterio di connessione, conferisce alla norma secondaria di stabilire quali beni sono da apprezzare, fiscalmente, originati dall'esercizio di un'attività connessa e dunque produttivi di reddito agrario.

In altri termini, a noi pare che il decreto ministeriale possa includere nel novero dei beni originati da attività connessa solo quei prodotti che comunque soddisfino il criterio di connessione di cui al comma 3 dell'art. 2135 c.c. Non vi può includere beni che originino da attività non qualificabili come connesse, ai sensi di tale disposizione. Può escludere prodotti che, invece, sarebbero da apprezzare come derivanti da attività connesse.

3. Conclusioni: *le ragioni per cui, a nostro avviso, il principio affermato dalla Corte di cassazione non risulta condivisibile.* Le considerazioni che precedono ci portano a non condividere il principio affermato dalla Suprema Corte.

3.1. In primo luogo, a nostro avviso non convince l'assunto per cui dovrebbero essere escluse dalle attività connesse di trasformazione, quelle che concernono i c.d. prodotti di secondo grado, quali sono quelli di panificazione, siccome conseguenti alla trasformazione di un prodotto che ha già subito la prima lavorazione: il cereale in farina. O, ancora, non ci pare da condividere la statuizione per cui devono ritenersi escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 56 bis «*le attività di trasformazione non usualmente esercitate nell'ambito dell'attività agricola, che intervengono in una fase successiva a quella che ha originato i primi prodotti, atte a trasformare ulteriormente questi ultimi fino a realizzare prodotti nuovi che non trovano connessione con l'attività agricola principale ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c.*».

¹² V. in proposito quanto statuito dalla Corte costituzionale nella sentenza 24 aprile 2015, n. 66, in *Giur. cost.*, 2015, 2, 528 e in www.cortecostituzionale.it.

¹³ V. Corte cost. 27 ottobre 1988, n. 994, in *Giur. agr. it.*, 1989, 469 e in www.cortecostituzionale.it.

Infatti, per le ragioni enunciate, a noi pare che:

a) nei termini indicati *supra sub* 2.4.), l'attività di trasformazione possa avere ad oggetto anche prodotti non direttamente ritratti dalle attività principali, ma che costituiscono la componente prevalente, dal punto di vista quantitativo (nel caso d'identità di componenti) o per valore (nel caso di componenti non omogenee) del prodotto esito della trasformazione;

b) non corretto è invocare, a giustificazione dell'apprezzamento della non agrarietà dell'attività di seconda trasformazione, il criterio della «usualità»; esso evoca, invero, il principio della normalità, giuridicamente irrilevante per l'attività di trasformazione.

3.2. Non solo. Se è corretto quanto sopra sostenuto circa il rapporto tra l'art. 32 del T.U.I.R. ed il d.m. attuativo, significa che la norma regolamentare identifica prodotti che sono il frutto di attività connesse ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c.

Val quanto dire che, nel momento in cui il legislatore (secondario) tributario – tramite il d.m. – individua (e lo ha fatto con i d.m. 17 giugno 2011 e 13 febbraio 2015) il pane e prodotti correlati come suscettibili di attività agricola connessa, si ha conferma del fatto che le attività che li originano sono apprezzate dallo stesso legislatore come connesse e quindi agricole (ancorché non si possa parlare, tecnicamente, di un'interpretazione autentica dell'art. 2135, comma 3 c.c., non versandosi nell'ambito di norme aventi analogo rango tra le fonti del diritto).

3.3. La Corte di cassazione ha poi rilevato che il d.m. del 2004, applicabile *ratione temporis*, non contemplava, tra i prodotti oggetto di attività connesse ai sensi dell'art. 32, comma 2, lett. c) del T.U.I.R., quelli di panificazione. Osservato, altresì, che l'attività di panificazione, per le ragioni cui si è accennato, non sarebbe qualificabile come connessa, ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c., ha concluso che essa, ai fini fiscali, neppure potrebbe essere inclusa tra quelle di cui all'art. 56 *bis* (dunque, produttiva di reddito d'impresa forfetariamente quantificato).

Ora, se si parte dall'assunto che l'attività di panificazione svolta dall'imprenditore agricolo, laddove sia rispettato il parametro della prevalenza, ha natura connessa ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c., necessitata, a nostro avviso, avrebbe dovuto essere la conclusione:

a) rilevato che i prodotti di panificazione non rientravano tra quelli contemplati nel d.m. del 2004, attuativo dell'art. 32 del T.U.I.R., il reddito ritratto dalla corrispondente attività non poteva essere qualificato agrario. Invero, rileva giustamente la Suprema Corte, è da escludere l'applicazione retroattiva dei d.m. attuativi del predetto art. 32, adottati successivamente a quello del 2004, atteso che le disposizioni regolamentari successive, per loro espressa previsione, risultano inapplicabili ad esercizi precedenti la loro entrata in vigore;

b) atteso che l'art. 56 *bis* mutua la nozione di connessione dall'art. 2135, comma 3 c.c., la sentenza che si commenta avrebbe dovuto però concludere che l'attività di panificazione, pacifico essendo in giudizio che aveva ad oggetto prodotti ritratti dall'imprenditore agricolo prevalentemente dal fondo, è produttiva di reddito d'impresa forfetariamente determinato ai sensi dell'art. 56 *bis*, comma 2, cit.; infatti, si versa nel caso di attività di trasformazione di prodotti diversi da quelli di cui all'art. 32, comma 2, lett. c) ottenuti in prevalenza dalla coltivazione del fondo.

3.4. Infine, fermo quanto precede, a noi pare che la Suprema Corte, ritenuto che l'attività di panificazione non è qualificabile come connessa *ex art.* 2135, comma 3 c.c., avrebbe dovuto per ciò solo concludere (ancorché, come detto sopra, non condivisibilmente) che la stessa è produttiva di reddito d'impresa, determinato secondo i criteri ordinari.

Infatti, detto apprezzamento contestualmente esclude sia la rilevanza dei d.m. attuativi dell'art. 32 del T.U.I.R. (poiché essi presuppongono l'esistenza di attività connesse), sia dell'art. 56 *bis* (la cui applicazione, ancora, suppone la ricorrenza di attività connesse, ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c.).

Giuseppe Ferrara