

L'impresa vitivinicola: quando da agricola diviene, fiscalmente, commerciale

Cass. Sez. V Civ. 21 luglio 2017, n. 10871 ord. - Cappabianca, pres.; Tricomi, est.; P.M. (conf.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. D.F. (avv. Polidori). (*Cassa e decide nel merito Comm. Trib. Reg. Pescara 8 gennaio 2010, n. 4*)

Ai fini delle imposte sui redditi, l'attività di trasformazione dell'uva in vino è produttiva di reddito agrario, ai sensi dell'art. 29, comma 2, lett. c) del T.U.I.R. (vigente sino al 31 dicembre 2013) quando l'uva all'uopo utilizzata è in prevalenza, dal punto di vista quantitativo, ritratta dal fondo, senza che rilevino le differenti caratteristiche dell'uva di produzione propria rispetto a quella acquisita da terzi. Tale differenza qualitativa non può quindi giustificare l'applicazione del criterio della prevalenza economica ex art. 2135, comma 3 c.c., il quale consente di qualificare come connessa l'attività di trasformazione quando il prodotto acquisito da terzi, ancorché prevalente quantitativamente rispetto a quello di produzione propria, tuttavia non lo sia dal punto di vista economico (in esito al raffronto tra il suo costo di acquisto ed il valore normale della produzione propria).

(*Omissis*)

FATTO

Che:

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con un motivo contro D.F., titolare dell'Azienda (*omissis*) intesa alla produzione dell'uva ed alla successiva trasformazione in vino, per la cassazione della sentenza, indicata in epigrafe, emessa dalla Commissione tributaria regionale dell'Abbruzzo, sezione staccata di Pescara, in controversia concernente l'avviso di accertamento per IRPEF, IRAP e IVA 2001, con il quale erano stato accertato un maggior reddito imponibile sulla considerazione che la ditta verificata non produceva un reddito agrario ex art. 29 del T.U.I.R., ma un reddito di impresa poiché vi era stato il superamento del 50 per cento delle uve acquistate rispetto a quelle prodotte, tutte utilizzate per la vinificazione.
2. La Commissione tributaria regionale ha confermato la prima decisione che aveva annullato l'accertamento, osservando che la prevalenza doveva essere considerata in senso economico e non quantitativo, posto che le uve in questione, di provenienza esterna rispetto al terreno, avevano delle caratteristiche qualitative non comparabili cui conseguiva un minor valore economico.
3. Il contribuente si è costituito con controricorso.
4. Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio ai sensi dell'art. 375 c.p.c., u.c. e art. 380 *bis* c.p.c., comma 1, il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31 agosto 2016, n. 168, conv. in l. 25 ottobre 2016, n. 197.

DIRITTO

Che:

1. Con l'unico motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione del d.p.r. n. 917 del 1986, art. 29, comma 2, lett. c), art. 51, comma 1, e art. 2135 c.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).
2. Il motivo è fondato e va accolto.
3. L'art. 29 del T.U.I.R. (vigente *ratione temporis*) detta: «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: (...) c) le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che 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. (...)».

4. La tesi della CTR, fondata sulla differenza qualitativa delle differenti uve utilizzate per la vinificazione, incidente sul conseguente differente valore economico delle stesse, non può essere condivisa perché non trova alcun riscontro nel dettato normativo.

5. Va rimarcato infatti che la disciplina richiamata è focalizzata sul fatto che le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli, per quanto qui interessa, «abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno».

Conseguentemente la applicabilità della norma richiede la ricorrenza di due presupposti: *a)* che i prodotti oggetto di lavorazione abbiano avuto origine proprio dal terreno, rispetto al quale viene determinato il reddito (presupposto qualitativo); *b)* che i prodotti così individuati costituiscano almeno la metà di quelli lavorati (presupposto quantitativo).

6. Orbene è evidente che il profilo qualitativo è definito esclusivamente con riferimento alla provenienza dei prodotti, senza che assuma alcun rilievo la qualità e, quindi, il valore economico degli stessi, elementi completamente ignorati dal legislatore; quindi, per quanto riguarda il profilo quantitativo, il riferimento alla «metà» dei prodotti non consente una interpretazione diversa da quella riferibile al calcolo quantitativo, secondo l'unità di misura utilizzata per il prodotto in discussione, stante la assenza di criteri ulteriori e diversi che ricolleghino il concetto di metà, non già alla quantità, ma al valore.

7. Nel caso di specie i due presupposti, come incontestato in fatto tra le parti, non ricorrevano e la interpretazione della norma sostenuta dalla C.T.R. è palesemente errata, in quanto nessun elemento normativo consente di ritenere che la prevalenza quantitativa del prodotto possa essere stimata mediante raffronto tra il valore economico dei prodotti utilizzati.

8. In conclusione il ricorso va accolto, la sentenza impugnata va cassata e la causa va decisa nel merito con rigetto dell'originario ricorso.

Le spese processuali delle fasi di merito si compensano e le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza nella misura liquidata in dispositivo.

(Omissis)

L'impresa vitivinicola: quando da agricola diviene, fiscalmente, commerciale

1. *La questione oggetto del giudizio ed il principio affermato dalla Corte di cassazione.*

Un imprenditore agricolo individuale, esercente l'attività vitivinicola, era destinatario di una rettifica ai fini IVA, IRAP ed IRPEF per il periodo d'imposta 2001. L'Agenzia delle Entrate aveva acclarato che il contribuente aveva acquistato un quantitativo di uva, da soggetti terzi, superiore a quello prodotto sul proprio terreno e lo aveva utilizzato, unitamente al proprio, per la produzione di vino.

Contrariamente a quanto rappresentato dall'interessato nella propria dichiarazione, secondo l'Ufficio tale attività di trasformazione di uva in vino non avrebbe potuto considerarsi connessa all'agricoltura; ciò, in quanto aveva avuto ad oggetto un prodotto – l'uva – in prevalenza (quantitativa) acquistata da soggetti terzi. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria disconosceva che il reddito prodotto dall'imprenditore tramite la vendita del vino così ottenuto, potesse essere qualificato come agrario, ai sensi dell'art. 29 del T.U.I.R., vigente *ratione temporis* (analogamente, seppur la sentenza non ne faccia espressa menzione, è da ritenere che l'Ufficio abbia disconosciuto il regime forfetario IVA previsto dall'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 all'epoca vigente, atteso che, come detto, la Corte rappresenta, nella parte in fatto, l'intervenuta rettifica anche ai fini IVA).

Nei due gradi del giudizio di merito il contribuente aveva eccepito l'illegittimità della rettifica, per l'erronea applicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, del criterio della prevalenza. Secondo la tesi difensiva, infatti, tale parametro sarebbe stato osservato, perché, pur essendo stato acquistato da terzi un quantitativo di uva eccedente quello prodotto, tuttavia il valore economico della materia prima acquistata sarebbe stato sensibilmente inferiore rispetto a quello dell'uva propria; ciò, in considerazione delle diverse caratteristiche qualitative dell'uva fornita da terzi rispetto a quella di produzione propria.

Sia la Commissione tributaria provinciale, che quella regionale avevano statuito per l'illegittimità dell'accertamento dell'Ufficio: aderendo, dunque, alla tesi del contribuente per cui la prevalenza avrebbe dovuto essere apprezzata in termini economici e non quantitativi.

Di diverso avviso, invece, è stata la Corte di cassazione con la sentenza in commento.

Quest'ultima ha richiamato il tenore del previgente art. 29, comma 2, lett. c) del T.U.I.R. (applicabile alla fattispecie oggetto di causa), secondo cui sono fonte di reddito agrario le attività di trasformazione di prodotti agricoli «che rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura (...) e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno (...)».

Da tale disposizione, statuisce la sentenza annotata, si trarrebbe che «la tesi della C.T.R., fondata sulla differenza qualitativa delle differenti uve utilizzate per la vinificazione, incidente sul conseguente differente valore economico delle stesse, (...) non trova alcun riscontro nel dato normativo». Per contro, afferma la Suprema Corte, l'art. 29, comma 2, lett. c) cit. subordina la qualificazione dell'attività di trasformazione come fonte di reddito agrario (siccome fiscalmente connessa) alla condizione per cui i prodotti oggetto di trasformazione debbono essere, dal punto di vista quantitativo, prevalenti rispetto a quelli acquisiti da terzi.

Ne discende che, laddove l'imprenditore agricolo acquisti da terzi prodotti agricoli ed, ovviamente, ne produca di propri (*i.e.* appartenenti al medesimo comparto produttivo dei primi), onde verificare il rispetto del limite di connessione, ai fini della determinazione della natura del reddito prodotto dal contribuente, l'unico parametro utilizzabile sarebbe quello quantitativo. Per contro, sarebbe irrilevante apprezzare il valore economico dell'uva prodotta, rispetto al costo di quella acquistata da soggetti terzi.

La Suprema Corte ha perciò concluso per l'erroneità della sentenza di appello, avendo essa dato rilevanza al criterio della prevalenza economica.

2. *La disciplina rilevante nella fattispecie oggetto di causa e la sua evoluzione.*

2.1. Dal tenore della pronuncia in commento emerge che il periodo d'imposta oggetto di rettifica era stato il 2001.

Pertanto, ai fini delle imposte sui redditi, veniva in rilievo il rammentato art. 29, comma, 2, lett. c), secondo il quale, come accennato, le attività di trasformazione di prodotti agricoli erano fonte di reddito agrario (siccome connesse) a condizione che rientrassero nell'esercizio normale dell'agricoltura ed avessero ad oggetto «prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno».

Ai fini del regime speciale IVA per i produttori agricoli, invece, l'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 richiama (e richiama) *tout court*, per l'individuazione dell'attività d'impresa agricola, l'art. 2135 c.c. e, quindi, il criterio di connessione ivi stabilito (a decorrere dal 2004 è stata peraltro introdotto, per le attività connesse, lo speciale regime IVA di cui all'art. 34 *bis* del d.p.r. n. 633/1972).

Da ultimo, si ricorda che la novellata formulazione dell'art. 2135 c.c. è entrata in vigore proprio nel 2001 (v. il d.lgs. n. 228/2001, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 15 giugno 2001). Ebbene, mentre l'originario art. 2135 c.c. qualificava come connessa l'attività di trasformazione, se rientrante nell'esercizio normale dell'agricoltura; l'art. 2135, comma 3 c.c. (novellato nel 2001), come noto, stabilisce che la connessione della – ontologicamente autonoma – attività di trasformazione ricorre per ciò solo che essa abbia ad oggetto prodotti prevalentemente ritratti dall'attività principale¹.

La legge n. 350/2003, con l'art. 2, comma 6, lett. a), a decorrere dal 1° gennaio 2004 ha novellato il vecchio art. 29 del T.U.I.R., stabilendo [nel nuovo art. 32, comma 2, lett. c) del T.U.I.R.] che le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c., ivi comprese quelle di trasformazione, sono fonte di reddito agrario se relative a prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, con riferimento a beni individuati in apposito d.m. (tra questi vi è anche l'uva).

Dunque, il vigente art. 32, comma 2, lett. c) del T.U.I.R., sotto tale versante, è stato modulato sul modificato art. 2135 c.c., atteso che, ai fini della sussistenza della connessione, anche ai fini fiscali (come a quelli civili) rileva il dato della prevalenza del prodotto proprio rispetto a quello acquistato da soggetti terzi.

Dal confronto, quindi, tra l'art. 29 del T.U.I.R. vigente sino al 31 dicembre 2003 e l'art. 32 del T.U.I.R. risulta che l'attività di trasformazione di prodotti agricoli è fonte di reddito agrario:

- a) sino al periodo 2003, se rientra nell'esercizio normale dell'agricoltura e ha ad oggetto prodotti acquisiti per almeno la metà dal terreno;
- b) a decorrere dal periodo 2004 se, indifferente essendo che la trasformazione sia o meno consona al canone dell'esercizio normale dell'agricoltura, essa (trasformazione) concerne prodotti prevalenti dell'imprenditore agricolo.

2.2. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 44/E del 2004 (par. 2.), commentando l'art. 32 del T.U.I.R., ha ritenuto 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 beni identici a quelli prodotti dall'imprenditore agricolo, la prevalenza sia 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 deve essere accertata confrontando il valore della produzione propria con quello (dato dal costo) dei beni acquistati da soggetti terzi;
- c) infine, il prodotto trasformato deve appartenere allo stesso comparto merceologico cui pertiene l'attività principale.

In precedenza, la stessa Agenzia delle Entrate, con la circolare 14 maggio 2002, n. 44/E, aveva, da un lato, affermato che la novellata formulazione dell'art. 2135 c.c. avesse rilevanza per l'interpretazione dell'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 (regime speciale IVA per i produttori agricoli), poiché quest'ultima disposizione rinvia espressamente all'art. 2135 c.c. Dall'altro lato, a tali limitati fini, aveva ritenuto che,

¹ V., sul tema, per tutti, A. JANNARELLI - A. VECCHIONE, *L'impresa agricola*, Torino, 2009, spec. 302 e ss.; L. PETRELLI, *Studio sull'impresa agricola*, Milano, 2007, 248 e ss. V. anche, sul tema, R. ALESSI - G. PISCIOTTA, *L'impresa agricola*, Milano, 2010, spec. 205 e ss.; G. GALLONI, *Impresa agricola. Disposizioni generali*, Bologna, 2003, 137 e ss.

per verificare la sussistenza del requisito della prevalenza, è 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 ed alla stessa specie*».

Sotto altro versante, nella menzionata circolare l'Agenzia escluse che la novella apportata all'art. 2135 c.c. avesse riflessi diretti sull'art. 29 del T.U.I.R., atteso che quest'ultima disposizione alla prima non faceva riferimento ed, oltretutto, la norma fiscale richiamava, ancora, il concetto di «*esercizio normale dell'agricoltura*» non più contemplato dall'art. 2135 c.c. (novellato nel 2001).

Contestualmente, l'Agenzia evidenziò che l'art. 29 del T.U.I.R. avrebbe dovuto essere interpretato tenuto conto dell'evoluzione della giurisprudenza e della dottrina in ordine al concetto di esercizio normale dell'agricoltura.

In definitiva, dunque, la fattispecie devoluta alla cognizione della Suprema Corte deve essere apprezzata: *i*) ai fini delle imposte dirette, guardando al previgente art. 29 del T.U.I.R.; *ii*) ai fini IVA, al disposto degli artt. 34 del d.p.r. n. 633/1972 ed all'art. 2135 c.c. dal primo richiamato.

3. *La connessione dell'attività di trasformazione dell'uva in vino è da apprezzare alla luce della specifica attività produttiva dell'impresa vitivinicola (utilizzo di denominazioni di origine).* Non è necessario spendere molte parole sul fatto che, ontologicamente, l'attività di trasformazione dell'uva in vino appartiene al novero delle attività connesse all'agricoltura, rientrando, invero, anche nell'oramai superato concetto di esercizio normale di essa².

Decisivo, invece, nel caso in esame è comprendere se, effettivamente, l'art. 29 del T.U.I.R. richiedesse, tassativamente, ai fini della sussistenza della connessione, che il prodotto oggetto di trasformazione fosse in prevalenza, in termini quantitativi, ritratto dall'esercizio dell'attività agricola principale.

3.1. Come accennato in narrativa, la controversia sottesa alla pronuncia in commento concerneva sia il versante delle imposte dirette, che dell'IVA.

La motivazione della sentenza niente dice sulla correttezza delle riprese dell'Ufficio ai fini IVA (dunque, sulla corretta applicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'art. 34 del d.p.r. n. 633). Ciò potrebbe dipendere dal fatto che, in appello, il *thema decidendum* fosse limitato alla sola legittimità della pretesa ai fini delle imposte dirette; e, conseguentemente, tale tema sia stato poi devoluto alla cognizione della Corte di cassazione.

La sentenza parte dall'assunto che l'uva debba essere riguardata come prodotto unitario e, quindi, che irrilevante, ai fini dell'accertamento della prevalenza, sarebbe la tipologia di uva acquistata da terzi, rispetto a quella prodotta.

Se così è, anche ai fini IVA (art. 34 del d.p.r. n. 633 applicabile *ratione temporis*) e, dunque, dell'art. 2135, comma 3 c.c., la sussistenza della connessione dovrebbe essere valutata, in attuazione del principio affermato dalla Corte, sulla base di un dato meramente quantitativo (il rapporto tra il prodotto acquistato da terzi e quello frutto dell'attività di coltivazione).

3.2. Ciò detto, la prima questione da dirimere è se la Corte di cassazione ha correttamente interpretato l'art. 29, lett. *c*) del T.U.I.R., omettendo di coordinarlo con il novellato art. 2135 c.c.

Più in particolare, nel caso di specie non era in contestazione il fatto che l'attività di trasformazione dell'uva in vino fosse, qualitativamente, da qualificare come connessa, siccome rientrante nell'esercizio normale dell'agricoltura, come richiesto dal predetto art. 29.

Il tema da affrontare è invece il seguente: nell'interpretazione della nozione di prevalenza recata dall'art. 29, lett. *c*) cit. è corretto aver obliterato il riferimento al concetto di prevalenza portato dal «nuovo» art. 2135 c.c.? Ancor prima, deve essere chiarito se la Corte di cassazione abbia correttamente dato rilievo al mero tenore letterale dell'art. 29, lett. *c*) onde statuire circa il rispetto del limite di connessione da parte

² V., sul punto, gli Autori citati nella nota precedente.

del contribuente.

Al riguardo, si può osservare che:

a) il predetto art. 29, lett. c) richiede che i prodotti oggetto dell'attività di trasformazione siano ottenuti, per almeno la metà, dalla coltivazione del fondo operata dall'imprenditore agricolo.

La norma non prescrive inequivocabilmente che il requisito in questione debba essere apprezzato in termini quantitativi.

Per contro, stabilendo che i prodotti oggetto di trasformazione debbono essere ritratti per almeno la metà dal fondo, è possibile sostenere che l'art. 29, lett. c) subordini la sussistenza della connessione al rispetto del requisito della prevalenza e che esso possa essere quindi, in astratto, valutato sia in termini quantitativi, che qualitativi. In altri termini, la disposizione non escludeva di poter essere intesa nel senso che, per la ricorrenza della produzione di reddito agrario, l'attività di trasformazione dovesse aver ad oggetto prodotti ritratti per almeno la metà del loro valore dall'attività principale;

b) se è corretta tale premessa e, quindi, il tenore della norma tributaria non è tassativo per determinare il limite della connessione, ne deriva un'importante conseguenza: atteso che il diritto tributario è un c.d. diritto di secondo grado (ossia, in via di principio mutua gli istituti e le nozioni dal diritto comune – *in primis*, dal diritto civile – salvo che la disposizione fiscale non detti un'autonoma configurazione della stessa fattispecie di diritto comune), la lett. c) dell'art. 29 avrebbe dovuto essere interpretata alla luce della disposizione civilistica che fissa il requisito della connessione (art. 2135, comma 3 c.c.)³.

Perciò, posto che l'art. 2135, comma 3 c.c. consente, come visto sopra, di attribuire al concetto di prevalenza, sia una portata quantitativa, che economica per prodotti non identici, la sentenza in commento avrebbe dovuto apprezzare la portata dell'art. 29, lett. c), alla luce del terzo comma dell'art. 2135 c.c. (essendo, quest'ultimo, entrato in vigore nel 2001, anno oggetto della rettifica).

L'Agenzia delle Entrate, come accennato, nella circolare n. 44/E del 2002, ha sostenuto l'irrelevanza del contenuto dell'art. 2135 c.c., per l'interpretazione dell'art. 29 del (vecchio) T.U.I.R., poiché da quest'ultima disposizione non richiamato.

A nostro avviso il rilievo non è tuttavia dirimente. Lo è, per contro, come detto, che la lett. c) dell'art. 29 non prescrive in modo insuperabile dal punto di vista letterale (e, quindi, in deroga alla norma civilistica) che il requisito della prevalenza dalla stessa evocato sia da apprezzare univocamente in termini quantitativi.

In via decisiva, poi, incongrui sono gli effetti determinati dal principio affermato dalla Corte (analogo a quanto ritenuto dalla stessa Agenzia delle Entrate): in presenza di un'attività di trasformazione avente ad oggetto prodotti in prevalenza economica, ma non quantitativa, propri dell'imprenditore agricolo, l'attività di trasformazione dovrebbe essere qualificata commerciale ai fini delle imposte sui redditi [ai sensi dell'art. 29, lett. c) del T.U.I.R.], ma sarebbe agricola ai fini IVA (*rectius*, del relativo regime forfetario), poiché l'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 (applicabile *ratione temporis*) richiama espressamente l'art. 2135 c.c. e dunque il principio di prevalenza in esso recato. La giurisprudenza, tuttavia, insegna che l'interpretazione delle norme deve essere condotta alla luce del principio di unità e coerenza dell'ordinamento giuridico⁴: ebbene, sarebbe oltremodo incompatibile con tale principio non interpretare l'art. 29 in maniera da evitare i descritti effetti e, dunque, obliterandone il coordinamento con l'art. 2135, comma 3 c.c.

Dunque, a nostro avviso, la Corte di cassazione, nell'interpretare il limite di connessione posto dal

³ V. in tal senso P. BORIA, *La disciplina tributaria dell'agricoltura*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 313 e ss., spec. 314. *Contra*, invece, S. MULEO, *Materia agraria ed imposizione reddituale*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2003, 538 e ss., spec. 540 e ss. Del resto, alcun dubbio vi può essere circa il fatto che il concetto tributario di impresa agricola fosse modellato su quello civilistico: v., per tutti, A. FANTOZZI, *Imprenditore agricolo, II) Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, XVI, Roma, 1990; v. anche A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 813; F. PICCIAREDDA, *Impresa agricola nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, VII, Torino, 133 e ss.

⁴ Nella giurisprudenza costituzionale, sul principio di coerenza interna dell'ordinamento giuridico, cfr. ad esempio Corte cost. 14 luglio 2015, n. 150, in *Giur. cost.*, 2015, 4, 1284; Corte cost. 29 maggio 2013, n. 103, *ivi*, 2013, 3, 1780. V. anche, ad es., Cons. Stato 29 ottobre 2014, n. 5346, in *Foro amm.*, 2014, 10, 2560; Cons. Stato 17 febbraio 2016, n. 640, in *www.dejure.giuffre.it*. Nella giurisprudenza europea, v. Corte di giustizia UE, Grande Sez. 21 dicembre 2011, n. 366, in *Riv. dir. intern.*, 2012, 2, 525.

previgente art. 29, lett. c) del T.U.I.R., avrebbe dovuto far riferimento alla nozione di prevalenza posta dal (novellato nel 2001) terzo comma dell'art. 2135 c.c.; con la conseguente rilevanza, sia del confronto quantitativo per prodotti identici, che economico per prodotti che tali non sono, anche se appartenenti al medesimo comparto produttivo.

Come già accennato, invece, nel vigente art. 32 del T.U.I.R. il limite della connessione è espressamente fissato dal concetto di prevalenza, mutuato dal predetto art. 2135, comma 3 c.c.

3.3. Si tratta dunque di stabilire se, sia ai fini del previgente art. 29 del T.U.I.R., che del vigente art. 32, nel caso d'impresa agricola vitivinicola, si versa nel caso di attività di trasformazione connessa (produttiva di reddito agrario) non solo quando l'uva acquistata da soggetti terzi è quantitativamente inferiore rispetto a quella prodotta dall'imprenditore agricolo, ma anche quando, pur essendo quantitativamente superiore, tuttavia il relativo costo di acquisto è inferiore al valore normale dell'uva prodotta direttamente.

All'uopo è dirimente valutare se l'uva sia da considerare, ai fini delle predette disposizioni, un prodotto unico; talché la prevalenza possa essere appurata solo in termini quantitativi (come ritenuto dalla sentenza annotata⁵). Oppure se, all'opposto, debba darsi rilievo alle diverse caratteristiche del vitigno dal quale l'uva è tratta, per concludere che l'uva prodotta da ogni specie di vitigno, avendo caratteristiche peculiari, deve essere considerata quale prodotto a sé stante, pur appartenente ad un unico comparto produttivo.

A nostro parere, quest'ultima è la soluzione da preferire.

3.4. Non solo, infatti, come insegnano le scienze agronomiche, le diverse tipologie di viti vinifere producono tipi di uva aventi proprietà organolettiche distinte. Di più, è ancor più rilevante che il tipo di uva utilizzata per la vinificazione può determinare la riconduzione del vino ad una certa denominazione e, quindi, ad una sua identità.

Così, per fare un esempio, il disciplinare del «Barolo» consente di attribuire al vino tale denominazione di origine solo quando, per quanto attiene all'uva utilizzata per la produzione, essa appartenga al vitigno Nebbiolo e sia prodotta in determinate specifiche zone. O, ancora, il vino può essere contraddistinto dalla denominazione «Brunello di Montalcino» solo quando è realizzato con uva di vitigno Sangiovese prodotta all'interno del territorio amministrativo di Montalcino. Ancora: il vino può assumere la denominazione di origine «Chianti Classico» quando l'uva è prodotta in determinate zone della Toscana e, per almeno l'80 per cento, appartenga al tipo del Sangiovese.

Dunque, per il titolare di un'impresa vitivinicola ubicata, ad esempio, nel territorio amministrativo di Montalcino, altro è acquistare da aziende agricole della zona uva Sangiovese (grazie alla quale può implementare la propria produzione di vino), altro è acquistare da terzi uva prodotta da vitigni non di Sangiovese ovvero di Sangiovese, ma proveniente da zone diverse da quelle di Montalcino. Infatti, nel primo caso l'imprenditore potrà utilizzare l'uva acquistata da terzi, al fine d'incrementare la propria produzione di Brunello; nel secondo, invece, ciò non potrà fare.

Insomma. Assumere che l'uva sia un prodotto da apprezzare unitariamente per qualsivoglia impresa vitivinicola a noi pare non congruente con il rilievo che l'ordinamento appresta alle c.d. denominazioni di origine e, conseguentemente, all'identità di quella specifica impresa agricola che di quelle denominazioni si avvale⁶.

In definitiva, per l'impresa agricola che produce, per rimanere al nostro esempio, Brunello di Montalcino e che, quindi, all'uopo – sulla base del disciplinare di produzione – deve utilizzare esclusivamente uva Sangiovese tratta da viti presenti nel territorio amministrativo di Montalcino, l'acquisto, da soggetti terzi,

⁵ I primi commentatori hanno condiviso il principio affermato dalla sentenza annotata: v. G.P. TOSONI, *Per la prevalenza in agricoltura decisiva la quantità*, in *Il Sole24ore*, 1° agosto 2017, 17. L'A. osserva che, sulla base di tale principio, deve considerarsi connessa anche la trasformazione di uva di qualità superiore a quella di produzione propria, acquistata in quantitativo non prevalente da terzi.

⁶ Su tali tematiche cfr., per tutti, A. GERMANÒ - E. ROOK BASILE - N. LUCIFERO, *Manuale di legislazione vitivinicola*, Torino, 2017, 101 e ss.

di uva prodotta da una vite diversa da quella Sangiovese ovvero di uva Sangiovese prodotta in territorio diverso da quello di Montalcino, riguarda un prodotto che deve considerarsi qualitativamente diverso da quello proprio, ancorché, ovviamente, appartenente al medesimo comparto produttivo. È qualitativamente diverso perché non le consente di realizzare il prodotto – il vino Brunello di Montalcino, del nostro esempio – che invece produce con la propria uva.

In altri termini: per l'impresa vitivinicola che fruisce di una denominazione d'origine, l'uva acquistata da terzi, inidonea ad essere dalla stessa utilizzata per produrre vino che possa fruire della denominazione, costituisce un prodotto diverso da quello proprio.

È chiaro che, all'opposto, ove la produzione vitivinicola non sia caratterizzata dall'utilizzo di denominazioni d'origine – si pensi al caso del produttore del vino da tavola, ovvero al mero produttore di uva – la materia prima frutto della coltivazione (uva) va apprezzata unitariamente.

3.5. Da quanto precede discende che, ove sia acquistata da terzi uva dello stesso tipo rispetto a quella prodotta, il rispetto del requisito della prevalenza dovrà essere appurato secondo il parametro quantitativo.

Nell'ipotesi, invece, in cui l'uva acquisita da terzi non sia utilizzabile per la produzione del vino con la denominazione d'origine, in quanto non consente il rispetto del disciplinare di produzione seguito dall'imprenditore agricolo (uva che, ad esempio, può essere utilizzata per produrre un vino che non fruisce di quella specifica denominazione), la prevalenza deve essere accertata sulla base del parametro economico: quindi, sarà necessario comparare il valore normale della produzione propria col costo di acquisto dell'uva proveniente da terzi.

È chiaro, per i motivi accennati in precedenza, che le considerazioni qui svolte valgono non solo per l'applicazione dell'art. 29 del vecchio T.U.I.R. e dell'art. 32 del d.p.r. n. 917 adesso vigente, ma anche ai fini della determinazione della sussistenza dei presupposti per l'applicazione del c.d. regime speciale IVA per i produttori agricoli di cui all'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 fino al 31 dicembre 2003 (e 34 *bis* del d.p.r. n. 633/1972, dal 1° gennaio 2004).

4. *L'onere della prova gravante sull'impresa agricola.* A fronte della contestazione dell'Agenzia delle Entrate riguardo al rispetto, da parte dell'impresa vitivinicola, del requisito della prevalenza, è onere dell'imprenditore dimostrarne l'osservanza⁷. Perciò, nel caso in cui il vino prodotto fruisce di una denominazione d'origine e, quindi, consegue al rispetto di un disciplinare di produzione, è onere del contribuente dimostrare:

- a) che l'uva ottenuta dal proprio fondo è conforme al disciplinare di produzione e quindi consente all'imprenditore di utilizzare, per il proprio vino, una determinata denominazione;
- b) la quantità di uva ritratta dal proprio fondo ed il valore normale della medesima;
- c) la quantità di uva acquistata da soggetti terzi, l'origine territoriale e le caratteristiche (la *vitis vinifera* di origine) della medesima;
- d) nel caso in cui l'uva acquistata da terzi sia in tutto o in parte non utilizzabile per la trasformazione funzionale all'ottenimento del vino con denominazione, il relativo costo di acquisto ed il suo rapporto con il valore normale dell'uva di produzione propria.

Ove la prova di tali circostanze di fatto non sia fornita dal contribuente e, quindi, il medesimo non dimostri di ottemperare alla prevalenza come da noi intesa, legittimamente il giudice potrà ritenere che il requisito della connessione non sia soddisfatto, con la conseguente riconduzione dell'attività di trasformazione dell'uva in vino, all'esercizio dell'impresa commerciale e, per l'effetto, l'inapplicabilità del regime impositivo del reddito agrario e del regime speciale IVA.

⁷ Ci permettiamo di rinviare, sul tema dell'accertamento fiscale nei riguardi dell'impresa agricola e della ripartizione del relativo onere probatorio, a G. FERRARA, *L'accertamento ai fini fiscali dell'effettiva natura dell'attività svolta dall'impresa agricola*, in www.osservatorioagromafie.it.

5. *Conclusioni.* A nostro parere la Corte di cassazione, pur affrontando la tematica della connessione nel regime impositivo fissato dal previgente art. 29 del previgente T.U.I.R., avrebbe dovuto darne l'interpretazione alla luce del criterio della prevalenza fissato dal novellato art. 2135, comma 3 c.c.

Pertanto, avrebbe dovuto concludere, anche in vigenza dell'art. 29 del T.U.I.R., che la prevalenza richiesta da tale disposizione, ai fini della riconduzione dell'attività di trasformazione a fonte produttiva di reddito agrario, in astratto avrebbe potuto essere apprezzata alla luce del parametro del valore normale del prodotto proprio, confrontato col costo di acquisto riferibile a quello di terzi.

Dal tenore della sentenza non è dato comprendere se, nel giudizio di merito, l'imprenditore vitivinicolo avesse fatto valere la circostanza che il vino dal medesimo prodotto fruiva di una denominazione di origine e quindi l'uva all'uopo necessaria per la produzione avrebbe dovuto essere considerata come prodotto diverso rispetto a quello acquistato da terzi ed all'uopo non utilizzabile. Tale circostanza sarebbe stata decisiva per il giudizio; infatti, in difetto di tale dimostrazione, anche in base alla qui prospettata interpretazione dell'art. 29 del T.U.I.R., comunque il giudice avrebbe dovuto concludere per la natura commerciale dell'attività svolta dal contribuente.

Guardando, poi, alla vigente formulazione degli artt. 32 del T.U.I.R. e 34 *bis* del d.p.r. n. 633/1972, riteniamo che il principio della prevalenza di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c. vada appurato verificando se l'uva prodotta dall'imprenditore, alla luce del disciplinare di produzione dallo stesso seguito e, quindi, delle denominazioni di origine dal medesimo fruite, possa considerarsi prodotto avente una propria autonomia, rispetto all'uva proveniente da altra *vitis vinifera* o altra zona di produzione, ai predetti fini non utilizzabile; con la conseguenza che, in tale circostanza, la prevalenza deve essere appurata non in termini quantitativi, ma economici.

Giuseppe Ferrara