

La cessione dei diritti e quote di produzione ad opera delle organizzazioni di produttori agricoli: la Corte di cassazione ritorna sul tema

Cass. Sez. Trib. 5 marzo 2020, n. 6240 - Cirillo, pres.; Guida, est.; A.T.A. - Società Cooperativa (già Associazione Tabacchi Abruzzesi A.T.A.) (avv.ti Fantozzi e Belli Contarini) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Abruzzo 3 ottobre 2011*)

Imposte e tasse - Tributi erariali indiretti (riforma tributaria del 1972) - Imposta sul valore aggiunto (IVA) - Attività di cessione di quote di tabacco - Strumentalità rispetto all'attività agricola - Associazione di produttori agricoli - Cessione di quote di produzione di prodotti agricoli per conto dei propri associati - Assoggettamento ad imposta con aliquota ordinaria - Fondamento.

La cessione di «quote di produzione» di prodotti agricoli avente ad oggetto il diritto di coltivazione di un determinato prodotto (nella specie tabacco), configurandosi come prestazione di servizi strumentali alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico della coltura, è soggetta al regime ordinario dell'IVA, anche quando la cessione sia effettuata da un'associazione di produttori per conto dei propri associati, stante il disposto di cui all'art. 4, comma 2, d.p.r. n. 633 del 1972, vigendo il principio di assoggettamento ad IVA delle operazioni relative a prestazioni di servizi rese dalle associazioni.

(Omissis)

FATTO

La controversia ha per oggetto l'impugnazione da parte di A.T.A. dell'avviso di accertamento, successivo ad una verifica della Guardia di Finanza, con il quale l'ufficio recuperava a tassazione IRPEG, IRAP, per il periodo d'imposta 1° luglio 1998 – 30 giugno 1999 -, costi indeducibili e ricavi non contabilizzati.

La Commissione tributaria provinciale di Chieti accolse in parte il ricorso e tale decisione venne confermata dalla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, che disattese sia l'appello principale proposto da A.T.A. che l'appello incidentale dell'ufficio, con sentenza viziata da motivazione apparente, e, perciò, cassata con rinvio giusta ordinanza di questa Corte n. 20968/2010.

La contribuente ha riassunto la causa innanzi alla Commissione abruzzese ed ha chiesto il rigetto dell'appello dell'ufficio e la conferma della sentenza di primo grado, mentre l'Agenzia ha insistito nell'appello incidentale a suo tempo proposto contro la decisione di primo grado; la C.T.R., con la sentenza indicata in epigrafe, ha accolto in parte il gravame dell'Agenzia, rilevando, per quanto ancora interessa, che: (a) in punto di omessa contabilizzazione di ricavi e conseguente loro ripresa a tassazione, per lire 2.028.607.700, secondo la prospettazione dell'ufficio, A.T.A. non si era limitata a svolgere il ruolo di intermediario in alcuni contratti di cessione delle «quote di produzione del tabacco» e che, invece, la stessa Associazione aveva acquistato, in prima persona, dette «quote» per poi rivenderle, donde la ripresa fiscale del corrispettivo, non dichiarato, delle cessioni; (b) la Commissione provinciale aveva annullato la ripresa, in assenza di prova, da parte dell'ufficio, idonea a vincere l'argomento difensivo della contribuente di avere svolto soltanto attività d'intermediazione, in coerenza con i propri compiti istituzionali; (c) l'effettività dell'acquisto delle «quote di produzione del tabacco» era attestata dai numerosi assegni emessi da A.T.A. nei confronti dei produttori cedenti, ed in assenza di indicazione, da parte della contribuente, delle ragioni per le quali i titoli erano stati emessi; (d) era altresì legittimo il recupero di spese per canoni di locazione e per consumi ENEL (lire 1.277.595), quale costo asseritamente sostenuto per la locazione di immobili mai dichiarati, in difetto di prova, da parte di A.T.A., dell'effettiva disponibilità dei locali, a causa dell'omessa produzione in giudizio del contratto di locazione.

L'Associazione propone ricorso per la cassazione di questa sentenza, declinando otto motivi; l'Agenzia resiste con controricorso.

DIRITTO

1. Con il primo motivo del ricorso [1. Violazione e falsa applicazione dell'art. 33 del regolamento della Commissione CEE del 22 dicembre 1998, n. 2848/1998 e degli artt. 1731, 1754 e 2967 c.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)], la ricorrente assume che, quale ente deputato alla salvaguardia della produzione del tabacco in Abruzzo, svolgeva attività istituzionale di intermediazione, ai sensi dell'art. 1754 c.c., mettendo in contatto gli associati interessati alla vendita o all'acquisto delle «quote di produzione del tabacco», sulla base di un certo prezzo; l'art. 33 del regolamento (CE) n. 2848/1998 della Commissione del 22 dicembre 1998 [modalità d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2075/92], nel riconoscere la possibilità di cedere le «quote

di produzione» richiede il rispetto di alcune condizioni, ossia che l'accordo risulti per iscritto e che sia presentato per la registrazione all'A.I.M.A.

A tale fine, come attestato dalla G.d.F., è utilizzato un apposito modello, denominato «TC1» (un modulo con il quale si comunicano i dati del cedente e del cessionario delle «quote», e altri dati rilevanti della cessione), mentre sono invalide o inefficaci le eventuali cessioni di «quote di produzione del tabacco» concluse con un mero accordo scritto o avvenute con modalità diverse da quelle previste dall'art. 33, citato.

Soggiunge che l'organo di controllo, dopo avere rilevato che la stessa A.T.A. non compariva nei modelli «TC1», aveva comunque affermato che l'Associazione era intervenuta nei contratti di cessione come commissionaria (art. 1731, c.c.), senza però rilevare che, anche in tale ipotesi, A.T.A. avrebbe dovuto figurare nei predetti moduli come acquirente in quanto il commissionario è colui che acquista o vende un bene, per conto del committente, ma in nome proprio, e non in nome e per conto del committente, come invece era erroneamente affermato nel p.v.c. della G.d.F.

La ricorrente, quindi, censura la sentenza impugnata per avere desunto che l'Associazione avrebbe acquistato e poi rivenduto le «quote di produzione del tabacco» dall'emissione degli assegni in favore dei produttori-cedenti - laddove, in realtà, quei titoli erano connessi all'attività istituzionale d'intermediazione, e riguardavano soltanto caparre-acconto, versate da A.T.A. per sé o per persona da nominare -, ed avendo ommesso di accertato la sussistenza delle condizioni espressamente richieste dall'art. 33, cit., per la validità-efficacia dell'atto di cessione, non potendosi legittimamente ricondurre la fattispecie negoziale, per le ragioni appena precisate, nell'alveo del contratto di commissione.

2. Con il secondo motivo [1.1. Insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5): l'irrilevanza della mera presenza di taluni assegni emessi dall'ATA a favore dei produttori-cedenti le «quote di produzione»], la ricorrente censura il percorso argomentativo della sentenza impugnata perché sorretto da una circostanza di fatto (l'emissione di assegni a favore dei produttori-cedenti) di per sé irrilevante e non decisiva e, ancora, per avere trascurato che, a tutto concedere, detti assegni erano idonei a dimostrare l'acquisto delle «quote», da parte dell'Associazione, ma non anche e necessariamente la loro successiva rivendita.

3. Con il terzo motivo [2. Violazione e falsa applicazione degli artt. 3,53 e 97 Cost., della legge n. 212 del 2000, art. 10, degli artt. 75 e 127 T.U.I.R., del d.p.r. n. 600 del 1973, artt. 61 e 67 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)], la ricorrente censura la sentenza impugnata per avere illegittimamente determinato il maggiore reddito non dichiarato in misura pari ai ricavi asseritamente non contabilizzati, senza considerare i costi (indicati nel p.v.c. in relazione alle diverse varietà di tabacco, nonché, secondo l'erronea prospettazione erariale, documentati dall'emissione, da parte di A.T.A., di diversi assegni a favore dei produttori-cedenti) sostenuti per il «propedeutico acquisto» delle «quote» poi rivendute, in palese violazione di alcuni capisaldi della normativa fiscale (principio di tassazione del reddito netto) e di alcuni principi costituzionali (principio di capacità contributiva; principio di ragionevolezza, principio di correttezza e imparzialità dell'azione amministrativa).

4. Con il quarto motivo [3. Insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo: omessa considerazione dei costi di acquisto delle «quote di produzione», poi cedute (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)], la ricorrente censura il vizio argomentativo della sentenza impugnata, la quale, nel confermare il recupero a tassazione di ricavi non dichiarati derivanti dalla vendita delle quote, non ha preso in considerazione i correlati oneri di acquisto, pur richiamando gli assegni emessi dall'Associazione a favore dei produttori-cedenti.

5. Con il quinto motivo [4. Insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo: la ritenuta sussistenza di un rapporto di commissione non comporta l'imputazione in capo al commissionario dell'intero prezzo della vendita commissionata (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)], la ricorrente censura il vizio dello sviluppo motivazionale della sentenza impugnata che, per un verso, ha avallato la prospettazione erariale, per la quale A.T.A. avrebbe acquistato le quote di produzione del tabacco, agendo come commissionaria (art. 1731 c.c.), salvo poi riconoscere la legittimità della ripresa a tassazione di Lire 2.028.607.700, pari alla somma dei prezzi pagati dai produttori-cessionari per l'acquisto delle medesime «quote», trascurando che, in realtà, al commissionario spetta soltanto una provvigione (art. 1733 c.c.), e non l'intero prezzo della cessione, da tassare come ricavo della vendita (per altro al lordo dei relativi costi).

6. Con il sesto motivo [4.1. Violazione e falsa applicazione degli artt. 1731 e 1733 c.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5): la ritenuta sussistenza di un rapporto di commissione non comporta l'imputazione in capo al commissionario dell'intero prezzo della vendita commissionata], la ricorrente, in via subordinata rispetto al precedente motivo (sub 5), fa valere la stessa doglianza ricondotta al parametro della violazione e falsa applicazione dei citati artt. 1731,1733, c.c.

7. Con il settimo motivo [5. Omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo, *sub specie* di omesso esame di prove obiettive e decisive (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), in relazione ai canoni e consumi Enel], la ricorrente addebita alla C.T.R. di non avere esaminato un documento obiettivo e decisivo come il p.v.c. della G.d.F. dal quale risultava che i militari avevano appurato che la ricorrente aveva la disponibilità dei detti locali e nel quale, ciononostante, veniva contestata l'indeducibilità dei costi in ragione del fatto che l'Associazione aveva ommesso di comunicarlo all'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, la ricorrente rileva che tale irregolarità formale non incide sull'inerenza del costo in quanto, ai sensi dell'art. 75, T.U.I.R., (attuale art. 109), quest'ultimo requisito dipende dalla relazione tra il costo e l'attività d'impresa e non dal prospettato adempimento formale (comunicazione della disponibilità dei locali all'A.F.).

8. Con l'ottavo motivo [5.1. Violazione e falsa applicazione dell'art. 75 T.U.I.R. e art. 115 c.p.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), in relazione ai canoni e consumi Enel.], la ricorrente censura il capo della sentenza di cui al motivo precedente anche dal

punto di vista della violazione del principio di non contestazione e del principio dell'inerenza del costo, sul rilievo che la C.T.R. avrebbe dovuto tenere conto della circostanza, appurata dalla G.d.F. e risultante dal p.v.c., che «la società verificata ha utilizzato gli stessi locali (...) per l'esercizio dell'attività di impresa», sicché le relative spese dovevano considerarsi senz'altro inerenti all'attività svolta dalla medesima Associazione.

9. I primi sei motivi, da esaminare congiuntamente per la comune matrice giuridica, sono fondati.

9.1. Preliminarmente è utile comporre il quadro giurisprudenziale e normativo di riferimento, nei seguenti termini, già delineati da alcune precedenti pronunce di legittimità (Cass. 2 aprile 2014, n. 7606; conf.: Cass. n. 1019/2016):

(a) in base all'art. 6, paragrafo 1, della VI direttiva CEE, la cessione di beni immateriali, rappresentati o meno da un titolo, deve essere considerata come una prestazione di servizi. L'attività connessa al trasferimento delle quote di produzione quindi vi rientra sicuramente;

(b) ai sensi dell'art. 2135, c.c., «È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali ed attività connesse»; per tali attività si intendono quelle «dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso (...)»;

(c) anche l'acquisizione della «quota» - e cioè del diritto a coltivare quel determinato prodotto - è parte delle attività dirette alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico dello stesso, nel caso di specie il tabacco soggetto anche al rispetto del regime giuridico comunitario delle «quote di produzione». In questi termini si è espressa la circolare n. 51/E del 4 aprile 2006 dell'Agenzia delle Entrate - in tema di disciplina fiscale applicabile ai fini IRPEF ed IVA alla cessione di quote latte e diritti di reimpianto vigneti poste in essere da produttori agricoli (che richiama la circ. n. 141 del 1998 e la ris. n. 27 del 2003) -, la quale ha riconosciuto, in sostanza, il carattere strumentale che i diritti in questione rivestono rispetto alla attività agricola, e, per quanto concerne l'IVA, ha affermato che le cessioni dei diritti in esame devono essere assoggettate al tributo con aliquota ordinaria;

(d) il regolamento (CE) n. 2848/1998, cit., nel definire i compiti e le funzioni delle associazioni di produttori, non prevede tra i compiti istituzionali un'attività diretta per il trasferimento delle «quote». All'art. 33 del regolamento è detto che la cessione delle «quote» può avvenire tra un singolo produttore ed un altro, a titolo temporaneo o definitivo: ai sensi del comma 1, lett. f), se chi cede l'attestato di quota è membro di un'Associazione di produttori, la cessione deve essere autorizzata da tale Associazione qualora il beneficiario della cessione non sia membro della stessa Associazione; l'Associazione di produttori concede l'autorizzazione se nessuno dei suoi membri ha manifestato interesse a utilizzare i quantitativi oggetto della cessione alle condizioni offerte; se la cessione ha luogo tra produttori membri della stessa Associazione di produttori, l'Associazione deve esserne informata;

(e) qualora le prestazioni di servizi in esame non siano riconducibile ai produttori agricoli, ma all'Associazione di categoria A.T.A., giova ricordare che, ai sensi del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 4, comma 2, si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese «Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole» (n. 2), e che «Si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di impresa a norma del comma 2, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti» (d.p.r. n. 633 del 1972, art. 4, comma 3), con le eccezioni previste dal successivo comma 5, da applicare ove ne ricorrano i presupposti;

(f) pertanto, con riferimento alle Associazioni, vige il principio di assoggettamento all'IVA delle operazioni relative a prestazioni di servizi, tra cui rientrano i trasferimenti di beni immateriali e tale disciplina è applicabile anche quando non via sia un utile;

(g) in altri termini, la cessione di «quote di produzione» di prodotti agricoli effettuata da un'Associazione di produttori per conto dei propri associati ha ad oggetto il diritto di coltivazione di un determinato prodotto (nella specie, il tabacco) e, pertanto, si configura come una prestazione di servizi strumentali alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico della coltura.

9.2. Venendo adesso all'esame dei motivi d'impugnazione, nella specie non si può escludere che vi sia stata un'effettiva attività di cessione delle «quote di produzione del tabacco» riferibile direttamente ad A.T.A.

Tale essenziale profilo oggettivo, però, non è stato esaminato a sufficienza dalla C.T.R., la quale, oltre a non tenere conto dei principi giuridici dianzi enunciati (e ciò integra un errore di diritto), non ha esposto con chiarezza il proprio percorso argomentativo (in tal modo incorrendo, altresì, nel vizio di motivazione).

La Commissione regionale, infatti, per un verso, si è limitata ad evincere l'effettività dell'acquisto delle «quote di produzione del tabacco», da parte della contribuente, dalla mera emissione dei detti assegni, senza porsi la questione del rispetto del complesso procedimento di cessione fissato dalla descritta normativa sovranazionale, e senza considerare, in fatto, la giustificazione addotta dall'interessata a sostegno dell'emissione dei titoli (il che integra il rilievo di insufficiente motivazione).

Per altro verso, incorrendo, sotto un diverso profilo, in un vizio logico-argomentativo, ha ravvisato la legittimità dell'imputazione a ricavi dell'Associazione di un importo pari all'asserito prezzo di acquisto delle «quote», senza affrontare la questione dei correlativi costi sostenuti dall'Associazione per acquisire le medesime «quote», dai produttori-cedenti, sebbene, secondo la chiave di lettura della vicenda fatta propria dal giudice regionale, gli stessi costi fossero documentati proprio dagli assegni in contestazione.

10. Il settimo e l'ottavo motivo, da esaminare congiuntamente per connessione, sono fondati.

La sentenza impugnata è in parte qua errata perché nega la deducibilità delle spese per canoni di locazione e per consumi Enel a causa della circostanza che la contribuente non avrebbe dato prova di avere la disponibilità degli immobili in questione, senza considerare che, in effetti, la ragione giustificatrice della ripresa fiscale era un'altra, e cioè l'inadempimento formale ascrivibile alla conduttrice A.T.A., la quale, a giudizio dell'organo di controllo, pure avendo incontestabilmente utilizzato gli stessi immobili, aveva però ommesso di comunicare all'A.F. di avere la disponibilità degli stessi locali.

11. Dalla precedenti considerazioni discendono l'accoglimento del ricorso, la cassazione della sentenza e il rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, per provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)

La cessione dei diritti e quote di produzione ad opera delle organizzazioni di produttori agricoli: la Corte di cassazione ritorna sul tema

1. - *La questione oggetto del giudizio ed i principi affermati dalla Corte di cassazione.*

1.1. - L'Agenzia delle Entrate notificò alla Associazione A.T.A. apposito avviso di accertamento ai fini IRPEG ed IRAP per il periodo 1° luglio 1998-30 giugno 1999; suo tramite le contestò:

a) l'omesso assoggettamento ad imposizione di ricavi per la presunta cessione di quote di produzione del tabacco: la presunzione di occultamento di corrispettivi venne fondata dall'Ufficio sul rinvenimento di svariati assegni emessi dall'Associazione nei confronti dei produttori di tabacco cedenti: emissione non giustificata da parte dell'Associazione;

b) l'indebita, in quanto non documentata, deduzione di costi afferenti i canoni di locazione immobiliare e le spese di somministrazione di energia elettrica sopportate nell'esercizio.

In esito ad un articolato *iter* processuale, la Commissione regionale dell'Abruzzo (pronunciando in sede di giudizio di rinvio disposto dalla Corte di cassazione) dichiarò la fondatezza dei predetti recuperi a tassazione.

La pronuncia di appello venne impugnata dalla contribuente dinanzi alla Suprema Corte con svariati motivi di ricorso tra loro connessi.

Il capo afferente l'asserita, dall'Ufficio, omessa dichiarazione di ricavi, in particolare, venne censurato (sia ai sensi dell'art. 360, n. 3 del c.p.c., che ai sensi del n. 5 di tale disposizione) perché la Commissione regionale non si sarebbe avveduta che l'Associazione si era limitata, in coerenza con la propria attività istituzionale, come disciplinata – in particolare – dall'art. 33 del regolamento CEE n. 2848/1998, a svolgere mera attività intermediaria tra i produttori di tabacco, per la cessione delle c.d. quote di produzione. Ciò sarebbe stato dimostrato in causa anche dai modelli contrattuali utilizzati per la cessione delle quote, nei quali la A.T.A. non compariva, né quale acquirente delle medesime quote, né come commissionaria di altri produttori per la loro acquisizione.

Quand'anche, poi, sostenne la contribuente, la Corte avesse ritenuta corretta la pronuncia di appello nella parte in cui statuì che la medesima avrebbe acquistato le quote quale commissionaria dei produttori, la Commissione avrebbe dovuto avvedersi che *1)* il corrispettivo per la commissione sarebbe stato costituito dalla provvigione, non dal prezzo di cessione delle quote; *2)* ai fini della determinazione del reddito d'impresa imputabile all'Associazione, avrebbe dovuto darsi comunque rilievo ai costi di acquisto delle quote di produzione.

1.2. - Il capo della sentenza di secondo grado relativo all'indebita deduzione dei costi dei canoni di locazione e delle spese di somministrazione dell'energia elettrica venne censurato con distinti motivi tra loro connessi, sia per violazione di legge (art. 360, n. 3 c.p.c.), che per vizio di motivazione (art. 360, n. 5 c.p.c.). La Commissione di appello, infatti, non si sarebbe avveduta che agli atti di causa risultava acquisito il p.v.c. della Guardia di Finanza dal quale sarebbe risultato che la contribuente aveva la disponibilità dei locali ai quali si riferivano i canoni di locazione e le spese relative all'energia elettrica: costi, questi, senz'altro inerenti l'impresa esercitata e, dunque, deducibili, *ex art. 75 (ora 109) del T.U.I.R.*

1.3. - La Corte di cassazione ha, in primo luogo, osservato che la ricorrente è da qualificare come Associazione di produttori del comparto del tabacco, ai sensi del regolamento (applicabile *ratione temporis*) CEE n. 2848/1998. E, statuisce la pronuncia, «*tra i compiti istituzionali*» di tali soggetti il predetto regolamento «*non prevede (...) un'attività diretta per il trasferimento delle quote*». L'Associazione, invece, nel caso in cui la cessione intervenga tra produttori associati, deve essere da costoro informata. Se, al contrario, il trasferimento interviene tra un associato ed un cessionario non membro dell'Associazione, quest'ultima

deve autorizzare il trasferimento della quota.

Dipoi, richiamando, sia gli orientamenti della propria giurisprudenza (Cass. n. 7606/2014; Cass. n. 1019/2016)¹, che la prassi dell'Agenzia delle Entrate (circ. n. 51/E del 4 aprile 2006), ha rilevato, da un lato, che le c.d. quote di produzione pertengono all'esercizio dell'impresa agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c.; e, dall'altro lato, che, ai fini IVA, la cessione di tali quote è soggetta al regime IVA ordinario.

La sentenza in commento ha poi osservato che, laddove la cessione delle quote fosse operata dall'Associazione dei produttori, dunque non dall'imprenditore agricolo associato nell'esercizio della propria attività, essa (cessione), ai sensi dell'art. 4 del d.p.r. n. 633/1972, dovrebbe essere considerata come intervenuta nell'esercizio dell'impresa e, dunque, dovrebbe essere assoggettata ad IVA secondo il regime ordinario. In particolare, avuto riguardo a quanto stabilito dall'art. 6 della VI direttiva IVA n. 77/388/CE (ora art. 25 della direttiva 2006/112/CE), la cessione delle quote costituirebbe, ai fini del tributo in questione, una prestazione di servizi, siccome avente ad oggetto un diritto su di un bene immateriale (il diritto alla produzione). Onde, *«la cessione di quote di produzione di prodotti agricoli effettuata da un'Associazione di produttori per conto dei propri associati ha ad oggetto il diritto di coltivazione di un determinato prodotto (nella specie, il tabacco) e, pertanto, si configura come una prestazione di servizi strumentali alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico della coltura»*.

1.4. - Alla luce di tale quadro normativo e dei principi in merito elaborati dalla giurisprudenza e dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, la Corte ha annullato la sentenza di appello.

Ha giustificato la propria statuizione:

a1) in relazione al capo della pronuncia impugnata relativo al recupero a tassazione di presunti ricavi non dichiarati dalla A.T.A., per ciò che la Commissione regionale, alla luce della disciplina europea delle funzioni delle Associazioni di produttori, avrebbe dovuto adeguatamente motivare, in base alla documentazione agli atti del giudizio, se effettivamente la medesima avesse proceduto, in proprio, all'acquisto ed alla rivendita delle quote di produzione; ciò, considerato che, al netto del vizio motivazionale della pronuncia, *«non si può escludere che vi sia stata un'effettiva attività di cessione delle quote di produzione del tabacco, riferibile direttamente ad A.T.A.»*.

Il giudice del rinvio dovrà, altresì, valutare e motivare se, come sostenuto dalla contribuente, l'Associazione aveva operato, in coerenza con le proprie funzioni istituzionali, come mera intermediaria tra produttori; con la conseguenza, in tal caso, di poter ritenere giustificata la motivazione dell'emissione degli assegni adottata dalla contribuente nel giudizio di merito: i *«titoli erano connessi all'attività istituzionale d'intermediazione e riguardavano soltanto caparre – acconto versate da A.T.A. per sé o per persona da nominare»*;

a2) inoltre, e sempre con riferimento a tale capo della sentenza, la Corte ha giustificato l'annullamento della pronuncia di appello, osservando che la Commissione regionale ha errato nel qualificare come reddito asseritamente non dichiarato dalla A.T.A., gli importi rappresentati dagli assegni dalla stessa emessi. Infatti, *«secondo la chiave di lettura della vicenda fatta propria dal giudice regionale, gli stessi costi»* sono stati *«documentati proprio dagli assegni in contestazione»*;

b) riguardo al capo della sentenza di appello che aveva statuito per la fondatezza del recupero a tassazione dei costi di locazione e somministrazione dell'energia elettrica, la Corte lo ha cassato, poiché la motivazione originaria del rilievo dell'Ufficio era costituita dal fatto che l'Associazione aveva ommesso di registrare i contratti di locazione, pur essendo pacifica l'utilizzazione degli immobili da parte dell'Associazione.

1.5. - Per effetto del rinvio disposto dalla Corte, dunque, il giudice di appello:

a) al fine di statuire per la legittimità o meno della ripresa a tassazione dei ricavi imputati alla A.T.A., dovrà previamente verificare, sulla base della documentazione versata nel processo, se in effetti l'Associazione si sia limitata a svolgere attività di mera intermediazione nelle operazioni di cessione delle quote di produzione, in conformità alle proprie finalità istituzionali; nel qual caso, il recupero a tassazione non potrà che essere limitato all'importo della commissione per lo svolgimento di tale attività, depurato dei

¹ Cass. 20 gennaio 2016, n. 1019; Cass. 2 aprile 2014, n. 7606, in *Giust. civ. Mass.*, 2014.

costi sostenuti per la medesima;

b) laddove, invece, emergesse che la A.T.A. ha, essa stessa, svolto attività di acquisto e cessione delle quote di produzione, ferma l'imponibilità dei corrispettivi di cessione, quali componenti positive del reddito d'impresa imputabile alla Associazione, la Commissione regionale, al fine di determinare il reddito imputabile alla contribuente, dovrà dare rilievo ai costi sopportati per l'acquisto delle quote;

c) infine, verificato il carattere pacifico in atti della conduzione in locazione degli immobili da parte della A.T.A., la Commissione regionale dovrà dichiarare deducibili i relativi costi (compresi quelli di somministrazione dell'energia elettrica).

2. - *La condivisibile ricostruzione della disciplina fiscale dell'attività delle organizzazioni di produttori agricoli e del regime di cessione delle quote, operata dalla Suprema Corte, avuto riguardo alle disposizioni vigenti ratione temporis.*

2.1. - La Suprema Corte, appurato che la ricorrente costituiva una c.d. Associazione di produttori, ai fini dell'inquadramento giuridico della medesima ha richiamato il regolamento CE n. 2848/1998, il quale disciplinava, appunto, per quanto qui rileva, le associazioni di produttori nel settore del tabacco greggio e regolava la cessione delle relative quote di produzione.

È rilevante rammentare che:

i) sia dal regolamento CE n. 2848/1998, che da quello, presupposto, n. 2075/1992 emerge che i singoli imprenditori agricoli facenti parte dell'organizzazione dei produttori sono i titolari delle quote di produzione; non lo sono, invece, tali medesime organizzazioni, ancorché ad esse venivano assegnate le quote di produzione;

ii) le quote di produzione spettanti a ciascuna impresa agricola, risultanti dal relativo attestato alle medesime rilasciato, potevano essere oggetto di cessione integrale o parziale, temporanea o definitiva. E l'art. 33, par. 1, lett. f) del regolamento n. 2848/1998 prevedeva che, nel caso in cui il cedente fosse stato membro di un'organizzazione di produttori ed il beneficiario della prospettata cessione non lo fosse stato, il diritto di prelazione per l'acquisto della quota sarebbe spettato ai componenti dell'associazione. Talché, solo nel caso di mancato esercizio della prelazione da parte degli associati, l'organizzazione avrebbe potuto autorizzare il trasferimento. Ove, invece, quest'ultimo fosse dovuto intervenire tra componenti della medesima organizzazione, quest'ultima avrebbe dovuto esserne semplicemente informata.

Atteso quanto precede, dunque, venendo alla sentenza che si annota, nel giudizio risulta dirimente, alla luce di tale disciplina, appurare se effettivamente l'Associazione contribuente, quale organizzazione di produttori, avesse operato, rispetto ai presunti atti di acquisto e cessione di quote, in conformità alle proprie finalità istituzionali: e, dunque, non fosse stata, essa stessa, parte degli atti di trasferimento delle quote.

Rispetto a tale *thema decidendum*, dunque, la Corte correttamente ha vincolato il giudice del rinvio a verificare, sulla base della documentazione di causa, se gli assegni emessi dalla società, non trovando corrispondenza negli atti di trasferimento delle quote (prodotti in giudizio), possano essere o meno giustificati per la funzione intermediaria svolta dalla Associazione, tra le parti contrattuali.

Ulteriore elemento che potrebbe, in via decisiva, rafforzare la tesi dell'intervento della A.T.A., nelle transazioni di cui trattasi, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, è la prova del non esercizio dell'attività di coltivazione del tabacco da parte della medesima Associazione.

Tale circostanza, infatti, precludeva normativamente che l'Associazione di produttori potesse essere titolare e, dunque, parte di atti di trasferimento di quote, sia quale acquirente, che quale cessionario.

L'art. 33, par. 1 del regolamento n. 2848/1998 prevede, infatti, che «*in uno stesso Stato membro un singolo produttore può cedere ad un altro singolo produttore, a titolo temporaneo o definitivo, una parte o la totalità dei quantitativi iscritti sugli attestati di quota di produzione che gli sono stati assegnati*»; e la lett. b) di tale paragrafo condiziona l'ammissibilità della cessione a che «*il beneficiario della cessione dispon(ga) già di una quota di produzione per il gruppo di varietà in questione*»: dunque, deve essere soggetto già esercente l'attività di coltivazione di una specie del tabacco, ai sensi dell'art. 2135 c.c.

Peraltro, poiché, come noto, il giudizio di rinvio ha natura «*chiusa*», quanto rilevato sarà spendibile in tale fase processuale a condizione che l'allegazione in punto di fatto e la relativa prova di tali circostanze siano oneri processuali assolti sin dal primo grado del giudizio dalla contribuente (o, comunque, si tratti di circostanze e prove acquisite al processo).

2.2.1. - Ciò detto sulla dinamica strettamente processuale della vicenda oggetto della pronuncia annotata, occorre soffermarsi sulle sintetiche considerazioni svolte dalla Corte di cassazione in merito al regime fiscale imputabile alle Associazioni di produttori agricoli.

È opportuno ricordare che il giudizio verte sulla risalente annualità 1997/1998; dunque, addirittura anteriore alla riforma della disciplina dell'impresa agricola del 2001, oltre che alla peculiare regolamentazione, ai fini delle imposte dirette, dell'esercizio di tale attività ad opera delle società agricole, introdotta dall'art. 1, comma 1093 e ss. della legge n. 296/2006. Sugli effetti di tale ultima disciplina ci soffermeremo brevemente *infra sub 3*.

Inoltre, dal tenore della sentenza emerge che la forma giuridica dell'A.T.A., nel periodo d'imposta accertato, era quello dell'Associazione; solo al momento della proposizione del ricorso essa risultava una società cooperativa. Dal corpo della pronuncia non risulta, altresì, che sia stato dedotto in giudizio l'eventuale esercizio, da parte dell'Associazione, unitamente alle proprie funzioni istituzionali – rispetto alle quali, fiscalmente, l'attività s'inquadra nel regime del reddito d'impresa – anche dell'impresa agricola di cui all'art. 2135 c.c.

Ciò non è, dal punto di vista tributario, indifferente.

Infatti, laddove l'Associazione non avesse svolto attività agricola unitamente alle proprie attività istituzionali, ovvero essa (attività agricola) fosse stata non prevalente, il reddito alla stessa imputabile sarebbe stato solo quello d'impresa (dovendo, l'Associazione, qualificarsi come ente commerciale²). Invece, ove essa avesse esercitato prevalentemente l'attività d'impresa agricola, allora l'Associazione avrebbe dovuto qualificarsi come ente non commerciale; con la conseguente imputazione al medesimo, riguardo al reddito ritratto dall'esercizio delle attività agricole, del reddito agrario.

Ebbene. La Corte, alla luce dei propri orientamenti, oltre che di quelli dell'Agenzia delle Entrate, circa il trattamento della cessione delle quote di produzione, richiama la stretta pertinenza delle medesime quote, all'azienda agricola ed al suo esercizio. Ora, un tale (condivisibile) riferimento avrebbe avuto effettiva valenza giuridica, nel caso concreto, solo se l'Associazione fosse stata da qualificare – lo si è detto – come ente non commerciale; ossia, soggetto che, in prevalenza, svolgeva le attività di cui all'art. 2135 c.c., in luogo di quelle istituzionali (fiscalmente d'impresa) proprie della funzione di organizzazione di produttori. In tal caso, infatti, la Corte avrebbe dovuto prendere atto della natura dell'A.T.A. quale ente non commerciale: e, per l'effetto, in base ai ricordati orientamenti, affermare il principio per cui, quand'anche l'A.T.A. avesse acquistato e ceduto le quote di produzione, i relativi corrispettivi avrebbero dovuto concorrere alla determinazione del reddito agrario alla stessa Associazione (quale ente non commerciale) riferibile.

Invece, tale tematica sembra essere stata estranea all'oggetto del giudizio di legittimità. Significa che in esso è assunta la natura commerciale dell'attività dell'A.T.A. Ed allora, dirimente è che, in quanto tali, i proventi dalla stessa maturati, qualunque essi siano (da cessione delle quote di produzione ovvero da provvigione per l'intermediazione prestata a favore dei produttori, parte dell'atto di trasferimento), non possono che costituire componenti del reddito d'impresa dell'Associazione (ai sensi dell'art. 95 del T.U.I.R. previgente, adesso art. 81 del T.U.I.R.). In altri termini: ove si è in presenza di ente commerciale (dunque, che svolge in prevalenza attività di natura commerciale), la eventuale cessione delle quote di produzione dà sempre luogo a componente positiva di reddito d'impresa, sebbene l'ente svolga anche, in via non principale, attività agricola.

² V., sulla natura commerciale di un'associazione tra imprenditori agricoli che aveva ad oggetto lo svolgimento di attività di tipo finanziario a favore dei propri associati, Cass. 24 marzo 2011, n. 6853, annotata da M.M. GAETA, *Il fallimento di un'associazione d'imprenditori agricoli*, in *Giust. civ.*, 2012, 2761 e ss.

Costituisce, poi, un mero *obiter dictum* il riferimento, operato dalla sentenza che si annota, al regime IVA della cessione delle quote operata da un'Associazione di produttori; ciò, atteso che, come si è visto, non era oggetto del giudizio l'imponibilità, ai fini di tale tributo, di tali presunte operazioni di cessione.

2.2.2. - Posta la riconduzione, ad opera della Corte, dei proventi dell'attività della A.T.A. al regime del reddito d'impresa, può osservarsi che, mentre laddove l'Associazione fosse ritenuta svolgere mera attività intermediaria, la provvigione alla medesima spettante sarebbe da qualificare come fonte di ricavo; invece, nel caso in cui essa risultasse essere stata parte degli atti di trasferimento, essi non avrebbero dato luogo a ricavi d'impresa per l'A.T.A., ma alle componenti positive di reddito costituite dalle plusvalenze/minusvalenze (da quantificare in misura pari alla differenza tra il corrispettivo di vendita ed il costo non ammortizzato della quota e suscettibili, ad esempio, di rateazione imponibile, diversamente dai ricavi).

Le quote di produzione costituiscono, infatti, secondo consolidata opinione, beni strumentali (immateriali) dell'azienda agricola, la cui cessione, conseguentemente, dà appunto luogo a plusvalenza (o minusvalenza) imponibile³.

Deve peraltro osservarsi che, per quanto emerge dalla motivazione della sentenza annotata, non pare che la questione della corretta qualificazione delle componenti positive di reddito riferibili alla Associazione, ove fosse stato appurato che la medesima avesse acquistato e rivenduto le quote di produzione, sia stata oggetto del giudizio; invece vertente, esso, sull'assunto dell'imputazione alla A.T.A. di un reddito pari all'ammontare dei presunti corrispettivi di cessione, qualificati come componenti positive di ricavo, e sulla corretta quantificazione di tale medesimo reddito.

2.2.3. - Ciò detto, e sotto tale ultimo versante, è condivisibile il principio affermato dalla sentenza annotata: partendo dall'assunto che il reddito imputabile alla Associazione sia quello d'impresa, ha sancito che, al fine di determinare l'effettivo reddito imputabile alla medesima, deve tenersi conto, non solo dei presunti ricavi riferibili alla contribuente, ma anche dei costi occorsi per la loro produzione, rappresentati, secondo la stessa ricostruzione del giudice *a quo*, dagli assegni emessi dalla società per il presunto acquisto delle quote.

Il principio affermato dalla Corte è espressione di un parametro fondamentale di determinazione del reddito d'impresa: quello per cui esso è la risultante della sommatoria algebrica dei ricavi e delle componenti positive del periodo, da un parte, e, dall'altra parte, anche (ma non solo) dei costi di competenza dell'esercizio, qualitativamente inerenti la sfera dell'impresa.

È pur vero che, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, nel caso, quale è quello di specie, di ricostruzione analitica dei ricavi, la deduzione dei relativi costi è ammissibile solo se essi sono documentati⁴; ma, per l'appunto, la stessa Corte ha evidenziato che, laddove il giudice di rinvio dovesse concludere, apprezzando le risultanze istruttorie, per la sussistenza di un'attività di acquisto e cessione delle quote da parte della Associazione, gli assegni costituiscono prova documentale di detto costo e dunque, ai fini della determinazione del reddito imponibile, ad essi dovrà darsi necessaria rilevanza.

2.2.4. - Deve essere, poi, osservato che la Corte di cassazione ha accolto, quanto al capo della sentenza di appello relativo al recupero a tassazione dei ricavi, tutti i motivi di ricorso svolti dalla A.T.A. (compresi,

³ Sulla qualificazione delle quote di produzione e dei diritti di reimpianto quali beni immateriali facenti parte dell'azienda agricola, cfr., nella manualistica, L. COSTATO - L. RUSSO, *Corso di diritto agrario italiano e dell'Unione europea*, Milano, 2015, spec. 411 e ss.; A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, Torino, 2010, 254 e ss. V. anche N. LUCIFERO, *I contratti di cessione delle quote di produzione, dei diritti di reimpianto e dei titoli all'aiuto diretto*, in A. GERMANÒ - E. ROOK BASILE (a cura di), *I contratti agrari*, Milano, 2015, 221 e ss., spec. 223 e ss. In termini analoghi si è espressa la giurisprudenza di legittimità: v. Cass. 20 gennaio 2016, n. 1019; Cass. 2 aprile 2014, n. 7606, citate anche dalla sentenza in commento. Anche la prassi dell'Agenzia delle Entrate conferma la natura strumentale delle c.d. quote di produzione: v. ad esempio la risoluzione 22 febbraio 2011, n. 20/E; ris. 4 aprile 2006, n. 51/E, la quale ha rilevato che «il carattere di necessaria connessione che la titolarità del diritto (...) riveste rispetto al legittimo svolgimento delle attività agricole (...) consente di inquadrare le quote latte ed i diritti di reimpianto tra le componenti dell'azienda ed in particolare nella categoria dei beni immateriali». V. anche la ris. n. 27/E del 2003.

⁴ V., ad esempio, Cass. 29 settembre 2017, n. 22868 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2017; Cass. 19 aprile 2017, n. 9888, *ivi*.

dunque, quelli relativi alla imponibilità delle sole provvigioni, per il caso della qualificazione dell'attività della Associazione, come di mera intermediazione). Vuol dire, avuto riguardo al loro tenore, che, nell'ipotesi in cui il giudice del rinvio dovesse escludere che l'Associazione abbia svolto attività di acquisto e cessione delle quote di produzione, avendo invece esercitato mera attività d'intermediazione, il ricavo imputabile alla medesima sarà solo quello pari alla provvigione, al netto (per il principio di cui si è detto) dei costi comunque sopportati nell'esercizio di detta attività.

2.3. - Si è visto che oggetto del giudizio risultano solo le riprese ai fini delle imposte dirette, conseguenti all'imputazione alla A.T.A. dei presunti atti di acquisto e cessione delle quote di produzione.

Ciò nonostante, la Corte richiama i propri orientamenti (tra l'altro resi su contenziosi che hanno sempre interessato la società A.T.A.) riguardo al regime IVA della cessione delle quote di produzione, anche se operato da un'organizzazione di produttori, stabilendone la soggezione all'imposta secondo l'aliquota ordinaria.

Le conclusioni espresse nella sentenza sono da condividere.

Si è visto che le quote attribuiscono al loro titolare il diritto di produrre un determinato quantitativo di prodotti agricoli; sono, dunque, beni immateriali che pertengono all'azienda agricola.

L'art. 1 del d.p.r. n. 633/1972 prevede che l'IVA si applica sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese, da chiunque effettuate. L'art. 4. del d.p.r. n. 633, dopo aver precisato, al comma 1, che per esercizio d'impresa s'intende sia quella commerciale, che agricola, al comma 2 stabilisce che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa le cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte anche da associazioni ed altre organizzazioni senza personalità giuridica, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Infine, ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 2 del d.p.r. n. 633, costituiscono prestazioni di servizio, le cessioni di diritti o beni c.d. immateriali.

Da tale quadro normativo si trae, dunque, che, laddove un'Associazione di produttori, sia essa ente commerciale o non commerciale, dovesse operare la cessione delle quote di produzione di cui è titolare, la relativa operazione sarebbe da qualificare come eseguita nell'esercizio dell'impresa e costituirebbe un'operazione assimilata alla prestazione di servizi, in quanto tale soggetta ad aliquota ordinaria, come statuito dalla sentenza che si annota.

3. - Sintetiche considerazioni sulla disciplina vigente.

3.1. - Sul piano dell'ordinamento interno, la disciplina delle organizzazioni dei produttori è recata dal d.lgs. n. 102/2005⁵.

È qui rilevante ricordare che, ai sensi dell'art. 2, «*le organizzazioni di produttori hanno per scopo principale la commercializzazione della produzione dei produttori aderenti per le quali sono riconosciute (...)*». Dipoi, l'art. 3 prevede che le OP possono assumere la forma giuridica: *i*) o di società di capitali aventi ad oggetto la commercializzazione di prodotti agricoli, il cui capitale deve essere sottoscritto da imprenditori agricoli, società tra gli stessi, cooperative agricole o loro consorzi; oppure di *ii*) società cooperative agricole e loro consorzi; *iii*) infine, di società consortili costituite tra imprenditori agricoli o loro forme societarie.

Dunque, le OP hanno la forma di società di capitali commerciali o di cooperative agricole; nel caso di società di capitali commerciali, hanno come oggetto la commercializzazione di prodotti agricoli; non è tuttavia preclusa a tali soggetti – da intendersi, le società di capitali – oltre che l'esercizio dell'attività di commercializzazione dei prodotti agricoli, anche quella di svolgimento delle c.d. attività agricole principali.

3.2. - L'evoluzione della disciplina della politica agricola comune, col superamento, ad esempio, delle c.d. quote latte e dei diritti di reimpianto per le colture viticole, rende certamente meno attuale che in passato

⁵ Sul tema delle organizzazioni dei produttori agricoli v., nella manualistica, L. COSTATO - L. RUSSO, *Corso di diritto agrario*, cit., 160 e ss.; A. GERMANÒ - E. ROOK BASILE, *Manuale di diritto agrario comunitario*, Torino, 2010, 148 e ss.

la questione oggetto della pronuncia che si annota⁶.

Tuttavia, può essere utile svolgere comunque qualche ulteriore riflessione avuto riguardo alla disciplina fiscale delle società agricole introdotta con l'art. 1, comma 1093 e ss. della legge n. 296/2006; ciò, sia in considerazione della possibilità che le società OP di cui sopra si siano rese parti, sin tanto che la relativa disciplina è rimasta in vigore, della cessione di quote di produzione o di diritti di reimpianto; sia in considerazione della possibilità, ancora attuale, che tali società si rendano parti della cessione dei c.d. diritti all'aiuto previsti dalla disciplina della PAC.

3.3. - È, dunque, opportuno ricordare che:

i) ai sensi del comma 1093 sia le società a responsabilità limitata agricole, che le cooperative agricole, riguardo alle attività produttive di reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del T.U.I.R., in deroga al regime di tassazione ai fini delle imposte sui redditi di esse proprio, possono optare per la tassazione su base catastale (ossia, secondo le regole proprie della menzionata categoria reddituale);

ii) le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, le quali esercitano le attività di manipolazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, sono soggette al regime del reddito d'impresa, ma possono optare per la determinazione del reddito applicando ai ricavi conseguiti nell'esercizio, la percentuale di redditività del 25 per cento.

Ebbene.

Laddove l'OP assuma la veste di una cooperativa agricola o di una società a responsabilità limitata agricola la quale abbia correttamente optato (svolgendo le attività agricole principali nei limiti fissati dall'art. 32 del T.U.I.R.) per il regime di tassazione su base catastale ed abbia operato, nei limiti in cui è consentito dall'ordinamento, la cessione di quote di produzione, diritti di reimpianto ovvero di diritti all'aiuto, valgono i seguenti principi: atteso che tali diritti costituiscono beni (immateriali) strumentali all'esercizio dell'impresa agricola, la loro cessione, nel caso in cui intervenga in costanza del regime fiscale del reddito agrario, non determina l'emersione di un reddito diverso ed ulteriore rispetto allo stesso reddito agrario (così come avviene per la cessione di ogni altro bene strumentale allo svolgimento delle attività principali): non è dunque fonte di plusvalori autonomamente imponibili⁷.

Del resto, il reddito agrario discende dall'esercizio delle attività agricole principali di cui all'art. 32 del T.U.I.R. Esso esprime (ancorché in via tabellare) l'incremento di ricchezza maturato grazie a tali attività. La plusvalenza, per parte propria, evidenzia l'incremento di ricchezza apportato dal bene strumentale all'esercizio dell'attività e, per l'effetto, dà quindi rilevanza ad un incremento che oggettivamente afferisce alla stessa attività d'impresa agricola⁸. È per questo che la cessione dei beni strumentali all'esercizio delle tipiche attività di cui all'art. 32 del T.U.I.R. dà luogo a reddito agrario e non è fonte di un'autonoma fattispecie reddituale (la plusvalenza)⁹. Atteso, dunque, lo si ripete, che le quote di produzione ed i diritti all'aiuto previsti dalla legislazione europea costituiscono beni immateriali strumentali all'esercizio delle attività agricole principali, si ha conferma che, in costanza di applicazione del regime fiscale del reddito agrario, la loro cessione non può determinare l'emersione di plusvalori imponibili.

Se, invece, le predette società rimangono sottoposte al regime del reddito d'impresa, la cessione dei beni immateriali di cui trattasi, come già detto, originerà l'emersione di plusvalori o minusvalori imponibili (dunque, componenti del reddito d'impresa), attesa la loro natura strumentale all'esercizio dell'impresa agricola, ma fiscalmente commerciale.

L'OP può anche assumere la forma della società a responsabilità limitata e, costituita da soli imprenditori agricoli, limitarsi a svolgere l'attività di commercializzazione dei prodotti dei propri soci. Il comma 1094

⁶ V. sul punto, per tutti, con specifico riferimento alla disciplina dei diritti di reimpianto nel settore vitivinicolo, A. GERMANÒ - E. ROOK BASILE - N. LUCIFERO, *Manuale di legislazione vitivinicola*, Torino, 2017, spec. 90 e ss. Cfr. anche N. LUCIFERO, *I contratti di cessione delle quote di produzione*, cit., spec. 248 e ss.

⁷ Il principio trova, del resto, espresso riconoscimento nell'art. 5, comma 1 del d.m. 27 settembre 2007, n. 213.

⁸ Per la ricostruzione teorica delle c.d. plusvalenze, si rinvia a M. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993, spec. 62 e ss.

⁹ Cfr., in merito, anche C. FONTANA, *La fiscalità delle imprese agricole*, Torino, 2017, spec. 217 e ss.

prevede, su opzione, in tal caso, il ricordato regime di forfetizzazione del reddito d'impresa di cui pur sono titolari tali enti collettivi.

Tale regime è subordinato ad una specifica condizione: il fatto che la società si limiti ad esercitare le predette attività di cui al comma 3 dell'art. 2135 c.c. sui prodotti ceduti dai soci.

Pertanto, si è dell'avviso, attesa la natura agevolativa della disposizione e dunque la necessità della sua stretta interpretazione¹⁰, che la cessione di beni diversi dai prodotti agricoli dei soci (quali sono, dunque, i diritti all'aiuto, delle quote di produzione, etc.) è soggetta alle ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa (e, dunque, generi plusvalenze/minusvalenze imponibili), essendo sottratta all'applicazione del regime forfetario.

Avvalora tale conclusione, del resto, quanto detto sopra in ordine alla ragione che giustifica la tassazione delle plusvalenze: se esse sono imponibili perché esprimono un incremento di ricchezza che oggettivamente affrisce all'attività d'impresa, quando il bene (immateriale) strumentale che fuoriesce dalla sfera dell'impresa non pertiene alle tipiche attività per le quali opera la forfetizzazione del reddito (come i diritti all'aiuto e le quote di produzione), va da sé che il conseguente plusvalore non può essere assorbito dalla tassazione forfetaria, ma emergerà come componente del reddito d'impresa, ordinariamente determinato.

Per quanto concerne, infine, il regime IVA della cessione di tali beni immateriali, valgono le considerazioni già svolte sopra in merito alla imponibilità di tali operazioni ed alla loro soggezione ad aliquota IVA ordinaria. Né, del resto, potrebbe ipotizzarsi che tali operazioni rientrino nel regime forfetario di cui all'art. 34 del d.p.r. n. 633, a tacer d'altro per il fatto che i beni di cui trattasi non sono quelli per cui – tassativamente – il regime speciale IVA per i produttori agricoli trova applicazione. Si tratta di conclusione del resto confermata dalla giurisprudenza della Corte di cassazione¹¹.

Giuseppe Ferrara

¹⁰ La necessità dell'interpretazione restrittiva delle norme agevolative costituisce principio consolidato nella giurisprudenza sia della Corte di cassazione, che della Corte costituzionale: v., da ultimo, per il principio, Cass. 2 marzo 2020, n. 5638; Cass. 29 novembre 2019, n. 31333, in *Giust. civ. Mass.*, 2019, V. altresì Corte cost. 13 luglio 2017, n. 177, in *Foro it.*, 2017, 2517; Corte cost. 12 dicembre 2014, n. 279, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 660.

¹¹ V. Cass. 2 aprile 2014, n. 7606, cit.