

Le attività connesse nell'impresa agricola: il principio di effettività nella fase di *start up*

Comm. trib. prov. Arezzo, Sez. I 22 settembre 2021, n. 332 - De Lullo, pres.; Moscariello, est.

Imposte e tasse - Impresa vitivinicola - Attività di produzione di uva - Attività di vinificazione per conto terzi di uva in quantità prevalente rispetto a quella di produzione propria - Attività commerciale.

Nel caso in cui un'impresa vitivinicola svolga l'attività di produzione di uva, acquisti da soggetti terzi uva in quantità non prevalente rispetto alla produzione propria e la trasformi in vino ed, ad integrazione di tali attività, eserciti anche l'attività di vinificazione per conto terzi di uva in quantità prevalente rispetto a quella di produzione propria, la stessa impresa agricola, per l'attività di vinificazione per conto terzi, è da qualificarsi come svolgente attività commerciale; con la conseguenza che i fabbricati in cui detta attività di vinificazione e stoccaggio del vino viene svolta non sono qualificabili come rurali.

Il testo della sentenza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

1. - La questione oggetto del giudizio ed il principio affermato dalla Commissione tributaria provinciale. La fattispecie sulla quale è stata chiamata a pronunciare la sentenza che si annota concerne l'impugnazione di un avviso di accertamento catastale.

Suo tramite l'Agenzia delle Entrate aveva appurato che il contribuente aveva trasformato, nel periodo accertato, uva prevalentemente acquisita da terzi soggetti. Concludeva, dunque, per l'insussistenza del limite della prevalenza di cui all'art. 2135, comma 3 c.c., quanto all'attività di trasformazione; con la conseguente esclusione della natura rurale dei fabbricati accertati (immobile adibito alla trasformazione e cantina).

In sede di ricorso introduttivo il contribuente aveva per contro documentato che dai propri registri aziendali, i cui dati risultavano essere stati acquisiti dall'azienda regionale per le erogazioni in agricoltura, risultava che, nel periodo 2019 assunto a riferimento, l'uva di produzione propria raccolta ammontava a 1.150 quintali circa; l'uva acquistata e vinificata assieme alla propria ammontava a circa 1.138 quintali; infine, quella esclusivamente vinificata per conto terzi, mediante l'impiego di mezzi, attrezzature ed immobili utilizzati anche per la vinificazione della propria uva, ammontava a circa 5.300 quintali. Deduceva, pertanto, che, contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, si versava nel caso di fornitura di servizi a beneficio di terzi mediante l'utilizzazione prevalente di mezzi normalmente impiegati nell'esercizio della propria attività agricola, ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c.: di qui, l'agrarietà dell'attività svolta e, per l'effetto, la ruralità degli immobili oggetto del contendere.

Con successiva memoria il contribuente ribadiva che, non solo nel 2019, ma anche nel 2020, l'uva dal medesimo vinificata risultava essere stata acquisita in prevalenza dalla propria produzione; e che, in tale esercizio, emergeva che la quantità di uva vinificata per conto di terzi era addirittura inferiore rispetto a quella complessivamente vinificata per conto proprio (risultante dalla sommatoria tra quantità di produzione propria, prevalente, e quantità di uva acquistata da soggetti terzi). Deduceva, altresì, che l'attività di trasformazione di uva per conto terzi era stata svolta impiegando gli stessi mezzi utilizzati per la vinificazione per conto proprio; e, *ad abundantiam*, che l'organizzazione materiale e personale funzionale all'attività di vinificazione risultava proporzionata al potenziale di produzione di uva, come del resto attestato dagli stessi dati produttivi del 2020.

La Commissione provinciale, con la sentenza in commento, ha respinto il ricorso del contribuente, motivando la propria statuizione per ciò che, ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c., le attività di trasformazione, manipolazione e commercializzazione di prodotti agricoli devono avere ad oggetto, in prevalenza, prodotti propri.

Nel caso di specie, invece, l'uva trasformata per conto terzi risulta pacificamente superiore, per quantità, rispetto a quella vinificata per conto proprio dall'azienda, risultante dalla sommatoria tra quella di

produzione propria e quella (non prevalente) acquistata da terzi. Per cui, ha statuito la pronuncia, correttamente l'Agenzia delle Entrate avrebbe qualificato come commerciale l'attività di trasformazione dell'uva per conto terzi svolta dal contribuente e, conseguentemente, non rurali i fabbricati in cui detta attività viene esercitata.

2. - *Brevi richiami alle due tipologie di attività connesse disciplinate dall'art. 2135, comma 3 c.c.* L'art. 2135, comma 3 c.c., come noto, regola due categorie di cc.dd. attività connesse all'agricoltura: a) quelle aventi ad oggetto i prodotti agricoli, consistenti della manipolazione, conservazione, trasformazione e valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente, per quanto qui rileva, dalla coltivazione del fondo; b) quelle di erogazione di servizi a terzi, mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature e risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'esercizio delle attività agricole principali¹.

Si tratta di fattispecie ben distinte.

La prima tipologia di attività connesse guarda al caso in cui l'imprenditore agricolo, al fine di valorizzare la propria produzione, commercializza, manipola, conserva, assieme ai propri prodotti, anche prodotti di terzi, purché non prevalenti in termini quantitativi (se quelli acquisiti da terzi sono omogenei ai propri) o di valore economico (se non omogenei, purché appartenenti al medesimo comparto produttivo dell'attività agricola principale). Oppure, trasforma, ossia muta la forma o la consistenza del proprio prodotto originario, svolgendo detta attività acquistando da terzi prodotti omogenei ai propri, sempre nel rispetto del requisito della prevalenza.

Il tratto comune di questa tipologia di attività connesse è che esse si risolvono nella collocazione sul mercato di un prodotto proprio dell'impresa agricola.

Le attività connesse di produzione di servizi si caratterizzano (*rectius* possono connotarsi) diversamente. Rispetto ad esse, infatti, è dirimente, per la qualificazione non commerciale, che siano svolte dall'imprenditore agricolo utilizzando in prevalenza la propria organizzazione materiale e personale, normalmente impiegata nell'esercizio dell'attività principale. L'art. 2135, comma 3 c.c. non richiede, infatti, che tali attività debbano avere ad oggetto, ancora una volta, prodotti in prevalenza ritratti dall'esercizio delle attività agricole principali.

Non sembra che, sul punto, vi possano essere dubbi: la formulazione del terzo comma dell'art. 2135 c.c., infatti, da un lato, quanto alle attività connesse relative ai prodotti agricoli, ne subordina l'agrarietà all'osservanza del parametro della prevalenza della produzione propria, rispetto a quella acquisita da terzi; dall'altro lato, per le attività di erogazione di servizi, niente richiede in ordine al rispetto di peculiari requisiti afferenti l'attività agricola produttiva principale: dando rilevanza, invece, mediante i due parametri della normalità e della prevalenza, alla proporzionalità dell'organizzazione produttiva utilizzata per erogare servizi a terzi, rispetto a quella usualmente utilizzata nell'esercizio dell'attività principale.

Più in particolare.

Affinché si versi nell'ambito della connessione quanto alla prestazione di servizi a terzi, l'imprenditore agricolo deve utilizzare in prevalenza i beni strumentali all'esercizio della propria attività agricola. La norma ammette, cioè, che l'imprenditore agricolo possa svolgere detta attività di prestazione di servizi anche mediante beni extra aziendali – cioè non strumentali all'esercizio della propria attività agricola – a condizione che essi non siano prevalenti. Secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate², il concetto di prevalenza richiama quello di fatturato prodotto dall'utilizzo dei beni aziendali. Per cui, il requisito della prevalenza sarebbe soddisfatto quando il volume d'affari imputabile ai beni strumentali ordinariamente impiegati nell'esercizio delle attività agricole, ed impiegati per la fornitura di servizi a terzi, è superiore rispetto a quello ritratto dagli altri beni (non impiegati nell'esercizio delle attività della specifica impresa

¹ Cfr., per tutti, sul punto, A. GERMANÒ - E. ROOK BASILE, *L'impresa agricola. Le attività*, in *Trattato di diritto agrario*, I, Milano, 2011, 757 e ss., spec. 777 e ss.; A. JANNARELLI - A. VECCHIONE, *L'impresa agricola*, Torino, 2009, 275 e ss. Cfr. anche L. PETRELLI, *Studio sull'impresa agricola*, Milano, 2007, 248 e ss.

² V. la circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 44 del 15 novembre 2004, par. 3.

agricola) utilizzati per erogare i servizi a terzi.

A nostro parere, invece, se il parametro della connessione, come peraltro rileva la stessa Agenzia delle Entrate³, vuol garantire che «*l'attività di fornitura di servizi svolta dall'imprenditore agricolo non deve assumere per dimensioni, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale*», è in realtà il confronto tra il valore dei beni ordinariamente impiegati per l'esercizio delle attività agricole, da una parte, in relazione a quello dei beni impiegati esclusivamente per l'attività di erogazione di servizi a terzi, dall'altra parte, a dare ragione della soddisfazione del criterio della prevalenza.

La seconda condizione posta dal comma 3 dell'art. 2135 c.c. per la sussistenza del rapporto di connessione è costituita da ciò che i beni utilizzati per la fornitura di beni e servizi a terzi (non prevalenti rispetto a quelli funzionali all'esercizio delle attività agricole) debbono essere normalmente utilizzati nell'esercizio delle (predette) attività agricole.

Secondo autorevole dottrina⁴, il requisito della normalità richiamerebbe il fatto che i beni utilizzati per le attività di fornitura di beni e servizi a terzi debbono essere non saltuariamente, ma costantemente, ossia stabilmente utilizzati per l'esercizio delle attività agricole di quella specifica impresa in relazione alla quale si pone il tema della connessione; ed analoga è l'interpretazione che viene data dalla più volte ricordata circolare dell'Agenzia delle Entrate⁵.

A noi pare più aderente alla *ratio* della disposizione che la nozione di normalità rispetto «*all'attività agricola esercitata*» vada diversamente intesa: ossia, guardando alla natura delle attività agricole svolte dalla specifica impresa ed ai beni e risorse all'uopo dalla stessa impiegati; valutando, poi, se i beni e risorse che sono utilizzati per lo svolgimento della fornitura di servizi a terzi siano, secondo l'*id quod plerumque accidit* utilizzabili, avuto riguardo anche al carattere dell'adeguatezza dimensionale, nello svolgimento delle attività agricole concretamente condotte dall'impresa stessa⁶.

Infine, è da osservare che l'art. 2135 c.c., al comma 1, include, tra le attività agricole, oltre a quelle c.d. principali, anche quelle connesse. Quando, dunque, il terzo comma della disposizione in parola riferisce il parametro della prevalenza e della normalità alle attività agricole esercitate, mi pare si tragga piuttosto chiaramente che in esse debbano includersi non solo quelle principali ma, appunto, anche quelle connesse. Onde, sia la prevalenza, che la normalità, debbono essere appurate confrontando, nei termini prospettati, da un lato, i beni utilizzati per l'esercizio dell'attività di fornitura di servizi a terzi e, dall'altro lato, tutte le attività agricole, principali e le ulteriori connesse, svolte dall'imprenditore agricolo.

3. - Una prima notazione critica della pronuncia in commento. Alla luce delle sintetiche considerazioni che precedono, emerge, a noi sembra, una prima ragione d'incondivisibilità della motivazione della sentenza che si annota.

I Giudici aretini hanno, infatti, ommesso di operare la necessaria discriminazione tra le due distinte tipologie di attività connesse contemplate dall'art. 2135, comma 3 c.c.: quelle di trasformazione, da una parte, e di erogazione di servizi a terzi, dall'altra parte.

Rispetto all'attività di trasformazione, la quale, come detto, conduce l'impresa agricola a collocare sul mercato un proprio prodotto (utilizzando anche prodotti non prevalenti acquisiti da terzi), l'accertamento della ricorrenza di un'attività connessa, ovvero commerciale, dipende esclusivamente, ai sensi del comma 3, cit., dall'accertamento della sussistenza del requisito della prevalente utilizzazione del prodotto proprio.

3 V. ancora la predetta circolare n. 44, par. 3.

4 V. in tal senso A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, Torino, 2006, 118 e ss.; in tal senso v. anche R. ALESSI - G. PISCIOTTA, *L'impresa agricola (artt. 2135-2140)*, Milano, 2010, spec. 206-208

5 V. la circolare n. 44, cit., par. 3.

6 Ad avviso di A. JANNARELLI - A. VECCHIONE, *op. cit.*, 319 e ss., «*la combinazione dei criteri della prevalenza e della normalità induce ad esprimere un giudizio complesso che si fonda su parametri (...) che consentono d'interpretare il dato normativo nel senso che l'impiego di attrezzature e risorse agricole nell'esercizio di quelle attività aventi ad oggetto la fornitura di beni e servizi (...) deve avvenire con continuità e sistematicità (...)*»; per cui, «*non potrà essere qualificato normale l'utilizzo occasionale e sporadico nell'attività agricola di attrezzature che, invece, sono impiegate con cadenza di continuità e sistematicità al di fuori dell'attività di coltivazione della terra, del bosco e dell'allevamento di animali*».

Nel caso sottoposto all'esame della Commissione Tributaria, le risultanze di causa palesavano che il contribuente, imprenditore agricolo, aveva vinificato, per uso proprio, una quantità di uva in prevalenza quantitativa ritratta dalla propria produzione. Pertanto, sotto tale versante, non poteva essere messo in dubbio che si versasse nel caso di attività connessa, ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c.

I Giudici aretini hanno, invero, erroneamente ricondotto alla categoria giuridica dell'attività di trasformazione, quella di mera vinificazione per conto terzi; per l'accertamento della cui agrarietà avrebbero, infatti, dovuto appurare, versandosi nel caso di fornitura di servizi a soggetti terzi, quei requisiti di prevalente e normale utilizzo di mezzi impiegati nell'esercizio delle attività principali richiesto dal terzo comma dell'art. 2135 c.c.

Sotto tale versante, poi, dalla motivazione della pronuncia emerge come incontrovertibile la circostanza che, per l'attività di vinificazione per conto terzi, il contribuente avesse utilizzato gli stessi beni strumentali impiegati per la trasformazione della propria uva e di quella acquistata da terzi. Val quanto dire che agli atti di causa risultava pacifico che i mezzi impiegati per la predetta attività di erogazione di servizi a terzi risultavano non solo normalmente già utilizzati per l'esercizio dell'impresa agricola del contribuente; ma, altresì, anche totalmente (e non solo prevalentemente) utilizzati nello svolgimento di detta impresa agricola. Pertanto, neppure vi sarebbe stato spazio per qualificare come commerciale la vinificazione per conto terzi, essendo rispettati i parametri di connessione all'uopo fissati dal comma 3 dell'art. 2135 c.c.

4. - L'impresa in fase di start up: l'accertamento della natura commerciale o agricola. La questione affrontata dalla pronuncia in commento offre anche lo spunto per riflettere su di un'ulteriore tematica: quale sia l'orizzonte temporale entro il quale debba procedersi all'accertamento del rispetto dei requisiti di connessione di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c., in presenza di un'attività d'impresa agricola in fase di *start up*.

V'è da chiedersi, cioè, se, laddove l'attività d'impresa nella sua fase iniziale di svolgimento non ottemperi ai criteri di connessione, ciò sia comunque sufficiente per qualificare le relative attività come di natura commerciale, anziché agricole; con i conseguenti effetti sul versante fiscale, concorsuale e quant'altro.

Riteniamo che i principi sulla cui base possa essere affrontato il tema siano i seguenti:

a) quello, costantemente affermato dalla giurisprudenza e dalla dottrina, per cui l'accertamento, sia dell'inizio dell'attività d'impresa, che della natura della medesima, deve essere compiuto sulla base del c.d. criterio di effettività⁷;

b) quello, il quale costituisce il completamento del primo, per cui la costituzione di un'organizzazione aziendale, ancorché essa non si sia tradotta nel compimento di atti d'impresa, costituisce pur sempre un atto d'impresa e, dunque, rileva ai fini della determinazione del momento d'insorgenza della stessa impresa⁸.

Applicando tali principi al tema che ci occupa, crediamo dovrebbe concludersi che, al fine di stabilire, in fase di *start up*, se l'impresa che svolga le attività di cui all'art. 2135, comma 3 c.c. non osservando i criteri di connessione ivi sanciti, possa, ciò nonostante, essere qualificata agricola, sia necessario appurare se l'apparato organizzativo, materiale e personale, approntato dall'imprenditore, sia idoneo, a regime, a ritenere che: i) le attività connesse sui prodotti agricoli siano esercitabili nell'osservanza del principio della prevalenza; ii) le attività connesse di fornitura di beni e servizi a terzi siano svolgibili osservando i parametri della normalità e prevalenza.

Perciò, da un lato, al fine di permanere nello *status* d'impresa agricola, quanto alle attività connesse sui

⁷ In dottrina cfr., per tutti, G. MARASÀ, *L'imprenditore (artt. 2082 - 2083 c.c.)*, in *Il Codice civile commentato*, diretto da P. Schlesinger e continuato da F.D. Busnelli e G. Ponzanelli, Milano, 2021, 100 e ss. La rilevanza del principio di effettività, anche ai fini della determinazione della stessa natura dell'attività esercitata dall'impresa agricola, è affermata sia dalla giurisprudenza costituzionale - v., ad esempio, Corte cost. 20 aprile 2012, n. 104, in questa Riv., 2012, 326, con nota di A. GERMANÒ - sia da quella della Corte di cassazione - v., ad esempio, Cass. 10 dicembre 2010, n. 24995, in *Foro it.*, 2011, I, 1427.

⁸ Cfr., ad esempio, Cass. 13 agosto 2004, n. 15769, in *Giust. civ. Mass.*, 2005, 1866; nella giurisprudenza europea vale lo stesso principio: v. Corte giust. UE 1° marzo 2012, in causa C-280/10, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 2, IV, 23.

prodotti, l'imprenditore dovrà dimostrare che la capacità produttiva propria, a regime (avuto riguardo all'estensione dei terreni, alla tipologia della coltivazione, etc.), sarà tale da ottenere un quantitativo di prodotti propri prevalente rispetto a quelli acquisiti da terzi in fase di *start up* e fatti oggetto poi, assieme ai propri, di attività di trasformazione, commercializzazione, etc.

Dall'altro lato, con riferimento alle prestazioni di beni e servizi a terzi, l'imprenditore dovrà provare che l'organizzazione aziendale costituita, avuto riguardo alla capacità produttiva a regime afferente le attività agricole di cui all'art. 2135, comma 1 c.c. ed alle esigenze di organizzazione materiale e personale conseguenti, risulta adeguata a detta capacità produttiva; per il che, i mezzi impiegati – in fase d'inizio dell'attività – per le prestazioni di servizi a terzi sono comunque da qualificare come «normalmente» ossia usualmente impiegabili nello svolgimento delle attività di cui al primo comma dell'art. 2135 c.c. e prevalentemente sono o saranno – a regime – utilizzate nell'esercizio di dette medesime attività⁹.

Il ricordato principio di effettività costituisce, poi, il baluardo contro possibili abusi di una tal interpretazione: si pensi al caso in cui la capacità produttiva aziendale è tale da consentire all'impresa di trasformare in prevalenza prodotti propri, rispetto a quelli acquistati da terzi, ma ciò nonostante detta capacità produttiva non risulti poi essere stata sfruttata dall'imprenditore, il quale, dunque, continui a trasformare prodotti agricoli prevalentemente acquistati.

Oppure, si pensi al caso dell'imprenditore vitivinicolo che ha la disponibilità di un'organizzazione di mezzi e persone per l'attività di vinificazione proporzionata alla potenziale estensione di coltivazioni di viti di cui dispone, ma che scientemente decida di non sfruttare la propria capacità produttiva; di talché, rispetto a quella effettivamente utilizzata, la predetta organizzazione divenga sproporzionata.

Ebbene, in tutti questi casi il principio di effettività rende evidente che non si tratta più di dare rilevanza alla fase di *start up* dell'impresa agricola; ma all'attività che effettivamente, a regime, la stessa svolge. Onde, non vi sarà dubbio che la mancata osservanza dei parametri di connessione varrà a giustificare come commerciali le pertinenti attività.

Se l'applicazione di tali criteri interpretativi può essere più agevole ai fini, ad esempio, civilistici o per la determinazione della natura, rurale o meno, di un fabbricato, maggiori difficoltà invece sorgono in sede di applicazione della normativa tributaria.

Essa, infatti, come noto ancora l'obbligazione (autonoma per ciascun periodo impositivo) e, dunque, la presupposta qualificazione dell'attività, al periodo d'imposta (dunque, all'esercizio in cui viene svolta l'attività d'impresa): perciò, v'è da chiedersi come si possa dare rilievo ad una prospettiva, per così dire, «dinamica» di apprezzamento della natura dell'impresa in fase di *start up*, quale è quella qui sostenuta.

Il vincolo del periodo d'imposta a noi sembra difficilmente superabile: ciò, avuto riguardo anche al fatto che, laddove il legislatore tributario ha voluto, per così dire, ampliare l'arco temporale di riferimento, ai fini qualificatori, dell'attività del contribuente, lo ha disposto espressamente: si pensi alla disciplina del d.lgs. n. 117/2017 (Codice del terzo settore) che, ai fini dell'appezzamento della commercialità o meno dell'attività, consente di avere riguardo alla misura dei ricavi maturati dall'ente in due periodi d'imposta (art. 79, comma 2 *bis* del d.lgs. n. 117/2017); o alla disciplina delle c.d. *start up* innovative di cui al d.l. n. 179/2012, le quali sono sottratte alla disciplina generale delle società di comodo ed in perdita sistematica. Tuttavia, nel mentre, ai fini delle imposte sui redditi, l'art. 32, comma 2, lett. c) richiede di apprezzare la natura connessa o meno delle attività di manipolazione, trasformazione, etc. avuto riguardo ai prodotti «ottenuti» dall'esercizio delle attività principali; per il che, la mancata osservanza del requisito dell'effettiva prevalenza esclude la riconducibilità dell'attività connessa al regime del reddito agrario (identica considerazione vale per le particolari attività di tal natura, contemplate dall'art. 56 *bis* del T.U.I.R., che accedono alla determinazione forfetaria del reddito d'impresa prodotto). Invece, per quanto attiene alle

⁹ Ci pare che la prospettata interpretazione sia del resto coerente con quanto rilevato dalla Corte costituzionale, con la sentenza 24 aprile 2015, n. 66 (in *Giur. cost.*, 2015, 2, 524), in ordine all'art. 2135 c.c., quanto alla disciplina delle attività connesse: «la ratio dell'intera normativa in materia, (è) volta a riconoscere un regime di favore per l'impresa agricola pur in presenza dell'esercizio di attività connesse, purché queste ultime non snaturino la stessa impresa, contraddicendone la vocazione agricola».

attività di fornitura di beni e servizi, l'art. 56 *bis*, comma 3 del T.U.I.R. richiama *tout court* l'art. 2135, comma 3 c.c.: e ciò potrebbe costituire argomento per far valere, anche ai fini delle imposte sui redditi, l'interpretazione sopra proposta, sia del concetto di prevalenza e normalità posti da tale disposizione, sia la rilevanza del ricordato principio di effettività dell'esercizio dell'impresa. Per dare dunque rilievo, nei termini accennati, anche sotto tale versante fiscale, all'attività d'impresa agricola in fase di *start up*.

Identiche conclusioni, a maggior ragione, possono valere ai fini IVA, poiché gli artt. 34 e 34 *bis* del d.p.r. n. 633/1972 qualificano l'attività d'impresa agricola e le attività connesse all'esercizio dell'impresa agricola richiamando, *tout court*, l'art. 2135 c.c.

Giuseppe Ferrara