

Dal normale esercizio dell'agricoltura al criterio della prevalenza

Cass. Sez. Trib. 11 agosto 2022, n. 24729 ord. - Bruschetta, pres.; Fuochi Tinarelli, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. D.B. Flli & C. azienda agricola vitivinicola ed a. (avv. Di Carlo). (*Dichiara inammissibile Comm. trib. reg. Abruzzo, Sez. dist. Pescara 24 ottobre 2014*)

Imposte e tasse - IVA - Azienda agricola vitivinicola - Disconoscimento della natura di produttore agricolo - Carattere commerciale dell'attività - Valutazione della natura di impresa agricola operata in relazione all'art. 2135 c.c. nel testo novellato, inapplicabile *ratione temporis* - Criterio della prevalenza - Inapplicabilità.

Il criterio della «prevalenza» è stato introdotto a seguito della modifica dell'art. 2135 c.c. con la novella (d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228), mentre in precedenza il testo disponeva soltanto che fosse «imprenditore agricolo chi esercita un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura (...), facendo, quindi, esclusivo riferimento alla natura dell'attività svolta. Al fine, quindi, di accertare se l'attività vitivinicola, svolta in un periodo antecedente alla revisione della norma civilistica, rientrava o meno «nell'ambito dell'esercizio normale dell'agricoltura» deve procedersi ad un concreto riscontro quantitativo dell'uva effettivamente prodotta rispetto a quella acquistata.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafic.it

Come noto, l'art. 2135 c.c., che definisce la figura dell'imprenditore agricolo, è stato oggetto di revisione a seguito dell'intervento normativo di cui all'art. 1, comma 1 del d.lgs. n. 228/2001. Il precedente testo qualificava l'imprenditore agricolo come colui che era dedito all'esercizio di «un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e attività connesse». Inoltre, per attività connesse dovevano intendersi quelle «dirette alla trasformazione o all'alienazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura».

A seguito della riformulazione, l'attuale norma, nel richiamare quelle attività che devono ritenersi «principali» (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse) evidenzia come, in aggiunta ad esse, ve ne siano altre di eguale rilevanza. Per cui, ad esempio, oltre alla coltivazione del fondo tradizionalmente intesa, possono ritenersi tali anche l'orticoltura, la floricoltura, le coltivazioni in serra, le coltivazioni in vivai, le coltivazioni di funghi, le coltivazioni fuori terra in generale. In riferimento alla silvicoltura vi rientrano quelle dedicate alla cura del bosco.

La stessa nozione di attività di allevamento del bestiame (oggi «animali») ha assunto un nuovo connotato inserendo nella stessa anche qualunque attività diretta alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale: sicché, dalla necessità che l'imprenditore svolgesse direttamente l'attività di allevamento di bestiame, nato in azienda e alimentato con mangime provenienti dal fondo, l'attenzione del legislatore si è spostata all'intera fase di produzione (comportante un aumento qualitativo e quantitativo dell'animale), essendo sufficiente, ai fini della qualifica di imprenditore agricolo, anche l'intervento in una fase dell'attività di produzione, purché attinente alla cura e sviluppo del ciclo biologico o ad un periodo necessario dello stesso. Questo ha comportato il superamento del precedente rapporto terreno-produzione per cui il carattere dell'attività agricola si è di molto ampliato ed il suo collegamento con il fondo ha assunto un ruolo puramente funzionale connesso, appunto, alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico, non più riferibile ad un intero ciclo di produzione.

Come si può notare, quindi, il nuovo art. 2135 c.c. si presenta come una disposizione di ampio respiro in cui trovano riscontro anche le attività c.d. «connesse» che, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, sono dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzare e valorizzare dei prodotti; attività accessorie e strumentali alle attività primarie. Rientrano, fra l'altro, nella sfera connettiva, anche quelle attività dirette alla fornitura di beni e servizi mediante l'uso prevalente delle risorse e delle attrezzature aziendali.

Ovviamente, quelle enunciate dal citato art. 2135 c.c. sono soltanto alcune attività rappresentative del

mondo rurale e non anche esaustive per cui l'elenco di quelle connesse può essere ulteriormente integrato. Restando nell'ambito della connessione, che qui interessa, va detto che questa deve essere, in ogni caso, «oggettiva», essere cioè inerente all'attività svolta dall'impresa, «soggettiva», riferibile alla persona dell'imprenditore, ed avere un collegamento aziendale, atteso che i prodotti manipolati o trasformati devono provenire «prevalentemente» dal fondo; in sostanza, è possibile manipolare o trasformare prodotti acquistati da terzi sempreché siano prevalenti quelli propri per cui tali attività connesse devono essere quantitativamente di utilizzo inferiore rispetto all'attività principale. Il concetto della «prevalenza», è stato introdotto a seguito della modifica del citato art. 2135 c.c., perché precedentemente la norma disponeva soltanto che fosse imprenditore agricolo chi esercitava un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, facendo, quindi, esclusivo riferimento alla natura dell'attività svolta.

Sul concetto di «prevalenza», l'Amministrazione finanziaria si è espressa facendo presente che questo «postula un confronto quantitativo fra i prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale con i prodotti acquistati da terzi. Nell'ipotesi in cui l'imprenditore effettui acquisti di prodotti presso terzi al fine di un miglioramento della gamma dei beni offerti, non potendo confrontarsi quantità relative a beni di specie diversa (ad esempio, mele con pere, pomodori con cipolle) la condizione della prevalenza andrà verificata confrontando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale e il costo dei prodotti acquistati da terzi».¹

Contestualmente, la stessa Agenzia delle Entrate ha sottolineato che ai fini dell'imposizione IVA sarà possibile l'applicazione del regime speciale per l'agricoltura previsto dall'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 per cui i produttori agricoli effettueranno una detrazione forfettizzata in misura pari alle previste percentuali di compensazione con riferimento alla totalità delle cessioni effettuate, sempreché trattasi di beni compresi nella tabella A, parte I, allegata al decreto), vale a dire sia sulle cessioni dei beni di propria produzione sia sulle cessioni di beni acquistati presso terzi, sottoposti ad un processo di manipolazione o trasformazione, sempreché sussista la prevalenza dei prodotti propri rispetto a quelli acquistati.

Al fine, quindi, di poter usufruire del citato regime agevolato IVA, i prodotti acquistati dovranno appartenere al medesimo comparto produttivo dei prodotti ottenuti sul fondo; subire un processo di trasformazione o manipolazione da parte dell'azienda agricola, e non dovranno essere prevalenti rispetto ai propri posto che, per quanto già detto, la prevalenza viene misurata confrontando la quantità prodotta con quella acquistata.

Diversamente, nel caso cioè in cui questi prodotti, ancorché non prevalenti, siano comunque commercializzati come tali unitamente ai propri prodotti, senza che siano stati sottoposti a manipolazione o trasformazione, non sarà possibile applicare il regime speciale di detrazione IVA, di cui all'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972.

Lo stesso Consiglio di Stato, intervenendo sul tema, ha sottolineato che «il significato da attribuire alla condizione della prevalenza, stabilita espressamente dal decreto legislativo n. 228 del 2001, deve ragionevolmente ritenersi che vi è prevalenza sulla base di un confronto in termini quantitativi tra 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. Ove sia necessario confrontare prodotti appartenenti a comparti diversi, la condizione della prevalenza deve essere verificata in termini valoristici, ossia confrontando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale e il valore dei prodotti acquistati da terzi».²

La Suprema Corte, dal canto suo, si è occupata della «prevalenza» esaminando una controversia che riguardava una società, operante nel settore vitivinicolo, a cui l'Agenzia delle Entrate aveva notificato un avviso d'accertamento Irpef in quanto riteneva che il reddito prodotto dalla società non fosse da qualificarsi come reddito agrario, bensì come reddito d'impresa, in quanto le uve acquistate superavano il 50 per cento di quelle prodotte, tutte utilizzate per la vinificazione.³

¹ Agenzia delle Entrate, cir. nn. 44/E del 14 maggio 2002 e n. 44/E del 15 novembre 2004.

² Cfr. Cons. Stato, Sez. V 23 luglio 2018, n. 4441, in <https://www.giustizia-amministrativa.it/>.

³ Cfr. Cass. Sez. V. civ. 21 luglio 2017, n. 18071, in *Giust. civ. Mass.*, 2017.

La C.T.P. accoglieva il ricorso e parimenti la C.T.R. respingeva l'appello dell'Agenzia delle Entrate. Quest'ultima sosteneva che la prevalenza dell'uva acquistata, ai sensi dell'*ex* art. 29 TUIR (vigente all'epoca dei fatti – ora art. 32), doveva essere considerata in senso economico e non quantitativo da cui, data la scarsa qualità, ne conseguiva un minor valore economico.

Nel ricorso per cassazione la Corte di legittimità, accogliendo le doglianze dell'Amministrazione finanziaria, ha affermato che il criterio della prevalenza, nell'ambito dell'attività di trasformazione di prodotti agricoli, va calcolato sulla base della quantità e non della qualità dei prodotti trasformati. Nello specifico, ha fatto presente che il reddito agrario, secondo la definizione dell'art. 29 del TUIR (ora art. 32) è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro nell'organizzazione nei campi. A tal fine, sono considerate attività agricole quelle di manipolazione, trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli e zootecnici, che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso.

Per i giudici di legittimità la sentenza della C.T.R., fondata sulla differenza qualitativa delle differenti uve utilizzate per la vinificazione, incidente sul conseguente differente valore economico delle stesse, non poteva essere condivisa perché non trovava alcun riscontro nel dettato normativo. Hanno, quindi, concluso affermando che *«il profilo quantitativo 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 l'assenza di criteri ulteriori e diversi che ricolleggerebbero il concetto di metà, non già alla quantità ma al valore»*.

Recentemente, la Cassazione è tornata sull'argomento con l'ordinanza n. 24729 dell'11 agosto 2022, in epigrafe, che è alquanto discutibile perché con essa viene affermato un principio di diritto che non trova riscontro nella normativa di riferimento ma che ha inciso sulla decisione della vertenza perché la controversia è stata definita sulla base di tale principio e non sulle regole vigenti ai tempi della disputa; criteri ai quali, invece, si era attenuto l'ufficio.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate aveva notificato ad un'azienda vitivinicola un avviso di accertamento ai fini IVA con cui era disconosciuta la qualifica di produttore agricolo in quanto l'attività in questione era di ritenersi commerciale; negando la qualifica di imprenditore agricolo, sosteneva che il concetto di prevalenza deve avvenire in termini quantitativi e non qualitativi. Confrontando le fatture di acquisto con la produzione dell'azienda aveva ritenuto che la contribuente avesse utilizzato uva acquistata da terzi in maniera prevalente rispetto a quella ricavata dai fondi coltivati per cui l'attività esercitata era da qualificarsi come commerciale per cui non sussistevano i presupposti per l'applicazione dell'art. 34 del d.p.r. n. 633/72. Così ragionando, aveva rideterminato l'imposta in misura ordinaria anziché forfettaria. Il ricorso della contribuente era, in parte, accolto dalla C.T.P. e anche i giudici di secondo grado confermarono tale decisione, rigettando l'appello dell'ufficio.

La vertenza approdava in Cassazione la quale cassava la sentenza della C.T.R. Rinviando a quest'ultima il riesame della questione, i giudici di legittimità si raccomandarono di valutare se la società potesse essere considerata come «produttore agricolo», ai sensi del suddetto art. 34 del d.p.r. n. 633/1972, atteso che la Commissione tributaria, nel pronunciarsi, aveva fondato le sue conclusioni basandosi sulla lettura dell'art. 2135 c.c. *post* riforma e non, invece, del testo vigente all'epoca dei fatti (di cui non si conosce la data) ed inoltre perché si era limitata a valutare solo l'eccedenza degli acquisti. Nella sentenza di rinvio, la Corte si era raccomandata affinché i giudici tributari tenessero in giusta considerazione i principi da essa stessa enunciati, primo fra tutti quello della «prevalenza», rilevando che invece di valutare il «normale esercizio dell'agricoltura» e, dunque, le caratteristiche e le dimensioni dell'attività svolta, avevano fatto riferimento al quantitativo di prodotto acquistato da terzi e, quindi, al criterio della prevalenza; criterio introdotto solo dopo con il d.lgs. n. 228/2001.

Riassunto il giudizio, la C.T.R., determinava l'imposta secondo il regime IVA ordinario nei limiti dell'eccedenza delle uve acquistate.

Al fine di estinguere il processo, l'azienda aveva chiesto, nelle more del giudizio, la definizione agevolata delle cartelle emesse che aveva riguardato però i soli importi iscritti a ruolo per cui rimaneva da esaminare la restante parte di quanto accertato che costituiva l'oggetto del ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate. Quest'ultima riproponeva, in tale sede, le medesime questioni che erano state già esaminate in via definitiva e che non erano, a giudizio della Corte, più riproponibili.

Rammenta la Corte di aver richiamato l'attenzione della C.T.R. sull'opportunità di accertare, su dati concreti e non facendo riferimento ad astratte medie, quanta parte dell'uva fosse stata effettivamente prodotta e quanta acquistata da terzi onde valutare l'effettiva eccedenza. Per accertare se l'attività rientrasse o meno nell'ambito «dell'esercizio normale dell'agricoltura» era, quindi, necessario procedere ad un concreto riscontro quantitativo dell'uva effettivamente prodotta rispetto a quella acquistata.

Tuttavia, la Corte non si è limitata, nella sentenza di rinvio alla C.T.R., ad indicare la normativa cui fare riferimento per la soluzione del caso di specie perché ha fatto una riflessione asserendo quel principio di diritto, di cui si fatto cenno, non codificato dove viene sollevata una questione di mera opportunità o di «equità fiscale» del tutto estranea però alla soluzione della vertenza. La Cassazione, ha infatti, affermato che la stessa non poteva fare a meno «di rilevare l'incoerenza o l'inadeguatezza del nostro sistema fiscale che, mentre nella previsione dell'imposizione fiscale sui redditi in omologhe situazioni e cioè in ipotesi di eccedenza del prodotto rispetto alla normale attività agricola, solo per tale eccedenza è prevista un'imposizione come per reddito d'impresa (d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 51, comma 1), mentre per la parte di reddito compatibile quantitativamente con l'attività normale di agricoltura si applica il più favorevole trattamento riservato ai redditi agricoli, (...) nulla di questo invece è previsto nella disciplina IVA, per cui in assenza di un qualunque diversa disciplina ritiene di poter estendere tale disposto anche all'IVA, considerando del tutto irrazionale imporre una tassazione più gravosa sull'intera attività, modificando la qualificazione da agricola ad industriale solo sulla base di un dato quantitativo e non qualitativo».

Pertanto, la Corte di legittimità ha ritenuto che la qualificazione di produttore agricolo dovesse comunque essere riconosciuta nei limiti della produzione propria, restando a tal fine irrilevante l'eccedenza, di per sé suscettibile solo di scontare l'imposta secondo il regime ordinario. In altri termini, secondo quanto affermato, chi svolge un'attività agricola connessa al fondo è, per definizione, produttore agricolo a prescindere dagli apporti esterni di prodotto e/o dal complesso delle attività comunque svolte, assumendo rilievo tali circostanze solo per identificare la quantità della produzione che resta sottratta al regime agevolativo.

Sebbene il pronunciamento sia riferibile ad una controversia fra le parti, rimane il fatto che rappresenta comunque un precedente che potrebbe incidere anche per la soluzione di casi analoghi.

Luigi Cenicola